
**KUSTANNUSLASKENTA- JA HINNOITTELUMALLIN
LUOMINEN SEUTUKESKUS OY HÄMEELLE**
Toimintolaskentamalli



Ammattikorkeakoulun opinnäytetyö

Liiketalous

Visamäki,

Otto Nieminen



Liiketalous
Hämeenlinna

Työn nimi Kustannuslaskenta- ja hinnoittelumallin luominen Seutukeskus Oy Hämeelle

Tekijä Otto Nieminen

Ohjaava opettaja Ari Sarviharju

Hyväksytty _____._____.20_____

Hyväksyjä

VISAMÄKI

Liiketalouden koulutusohjelma

Laskentatoimi ja rahoitus

Tekijä	Otto Nieminen	Vuosi 2010
Työn nimi	Kustannuslaskenta- ja hinnoittelumallin luominen Seutukeskus Oy Hämeelle	

TIIVISTELMÄ

Työharjoittelussa oli tarkoituksena luoda toimiva kustannuslaskentamalli Seutukeskus Oy Hämeen talous- ja palkkahallinnon osastoille. Sopimusta tehtäessä sovittiin, että tästä aiheesta tehdään myös opinnäytetyö. Tämä työ käsittelee kustannuslaskentamallin luomista ja esittelyä. Toimeksiantajana työllä on edellä mainittu Seutukeskus Oy Häme, joka tarjoaa talous- ja palkkahallinnon palveluita, sekä ICT palveluita asiakaskunnille ja niiden alaisuudessa toimiville yrityksille.

Tavoitteena työssä on luoda toimiva kustannuslaskentamalli Seutukeskusten talous- ja palkkahallinnon osastoille. Kehitettäväksi malliksi valittiin toimintolaskentamalli. Työssä pyritään vastaamaan myös kysymyksiin, soveltuuko toimintolaskenta palvelutuotekohtaisten yksikkökustannusten selvittämiseen? Miksi toimintolaskenta soveltuu perinteistä kustannuslaskentaa paremmin palvelutuotekohtaiseen kustannuslaskentaan, ja millainen toimintolaskentamalli soveltuu Seutukeskuksen tapauksessa käyttöön?

Työssä esitellään sekä perinteisen kustannuslaskennan että toimintolaskennan teoriaa, jotta voidaan perustella toimintolaskentamallin valintaa työhön. Työssä sovelletaan piirteitä sekä kvalitatiivisesta että kvantitatiivisesta tutkimusmenetelmästä. Laskentamallin valinta perustuu laadulliseen teorian tietoon, mutta kehitys puolestaan perustuu valmiiseen kirjanpidosta saatuun tietoon.

Tiivistetysti tulosten mukaan toimintolaskenta soveltuu seutukeskuksen käyttöön, koska se kehitettiin alun perin yksikkökohtaisten kustannusten selvittämiseen, joka oli yksi työn tavoitteista. Helppokäyttöisyydestä ja luotettavuudesta johtuen kyseinen malli soveltuu perinteistä kustannuslaskentaa paremmin Seutukeskuksen käyttöön. Valmiissa mallissa eri kustannukset kohdistetaan palvelutuotteille valittujen ajurien avulla ja laskeaan sitten tuotteittain yhteen.

Avainsanat Kustannuslaskenta, toimintolaskenta ja kustannusajuri

Sivut 35 s, + liitteet 8 s.

VISAMÄKI

Dp in Business Economics

Accounting and financing

Author

Otto nieminen

Year 2010**Subject of Bachelor's thesis**

Creating a Cost Accounting Model for Seutukeskus Oy Häme

ABSTRACT

During the practical training period of the author the purpose was to create a working cost accounting model for the finance and payroll departments at Seutukeskus Oy Häme. While the contract of employment was made it was agreed that a thesis related to this same topic would also be completed. This thesis deals with the creation and presentation of the cost accounting model. The client of the thesis is Seutukeskus Oy Häme which offers financial administration services, payroll administration services and ICT services for its customers.

The main goal was to create a working cost accounting model for the units of financial administration and payroll administration in Seutukeskus. The model chosen for the thesis was the activity-based costing model. The research questions included the following: Is activity-based costing suitable for counting product-based unit costs? Why is activity-based costing more suitable for counting product-based costs than traditional costing? What kind of an activity-based costing model is suitable for Seutukeskus?

The study presents the theory of traditional costing as well as activity-based costing so that the use of activity-based costing can be justified. The thesis uses both quantitative and qualitative research methods. The selection of the counting model is based on the qualitative theory information and the creation process of the model is based on quantitative information on accounting.

The results of the thesis point out that activity-based costing is suitable for Seutukeskus because it was developed originally to count unit costs which was one of the goals in this thesis. In the finished activity-based costing model, the costs are directed to products with the help of cost drivers. After that the product-based costs are added up.

Keywords Cost accounting, activity-based costing and cost driver.**Pages** 35 p + appendices 8 p.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	1
1.1	Työn rajaus.....	1
1.2	Tutkimusongelmat.....	1
2	SEUTUKESKUS OY HÄMEEN ESITTELY	2
3	TEOREETTINEN VIITEKEHYS.....	3
3.1	Kustannukset ja niihin liittyvät termit.....	3
3.1.1	Kustannusten jako	4
3.1.2	Palveluyritys	5
3.2	Kustannuslaskenta.....	7
3.2.1	Kustannuslaskennan tehtävät.....	7
3.2.2	Kustannuslaskennan yleinen kulku	8
3.2.3	Palveluyrityksen kustannuslaskenta	9
3.2.4	Tili Ky perustiedot.....	9
3.2.5	Kustannuslajilaskenta	10
3.2.6	Kustannuspaikkalaskenta	10
3.2.7	Suoritekohtainen kustannuslaskenta.....	11
3.2.8	Palvelujen hinnoittelu	12
3.3	Toimintolaskenta.....	13
3.3.1	Toimintolaskennan synty.....	13
3.3.2	Toimintolaskenta vastaan perinteinen kustannuslaskenta	13
3.3.3	Toiminnot	14
3.3.4	Kustannusten kohdistaminen.....	15
4	TUTKIMUS	18
4.1	Laskentamallin valinta	18
4.2	Toimintolaskentamallin kehitys	19
4.3	Valmiin toimintolaskentamallin esittely	26
5	JOHTOPÄÄTÖKSET JA JATKOTUTKIMUSMAHDOLLISUUDET	33
5.1	Johtopäätökset	33
5.2	Jatkotutkimusmahdollisuudet.....	34
	LÄHTEET	35

1 JOHDANTO

Opinnäytetyössä aiheena on kustannuslaskentamallin kehittäminen Seutukeskus Oy Hämeen tarpeisiin (jatkossa Seutukeskus). Idea työhön tuli työharjoittelun myötä. Työharjoittelussa toimeksiantona oli kyseisen mallin ja mittariston luominen. Opinnäytetyössä raportoidaan kustannuslaskentamallin kehitystyöstä ja valmiin mallin toiminnasta. Mallin avulla Seutukeskuksen pitäisi pystyä hinnoittelemaan tarjoamansa talous- ja palkkahallinnon palvelutuotteet. Hinta tuotteille koostuu omakustannearvosta sekä kehityslisästä. Kehityslisä on omakustannearvoon lisätty osuus, minkä avulla pystytään ylläpitämään ja kehittämään Seutukeskuksen toimintaa. Kustannuslaskennassa sovelletaan toimintolaskentamallia. Kyseisen mallin valintaa perustellaan vertaamalla toimintolaskentaa ja perinteistä kustannuslaskentaa toisiinsa.

Työn teoriaosassa selvitetään kustannuskäsite, kerrotaan kustannuslaskennasta sekä toimintolaskennasta.

Tutkimusosiossa perustellaan, että miksi juuri toimintolaskenta soveltuu hyvin työhön. Tutkimusosiossa seurataan myös vaihe vaiheelta toimintolaskentataulukon luomista ja toimintaa. Lopuksi esitellään valmis toimintolaskentataulukko ja sen toiminta.

1.1 Työn rajaus

Työ rajataan käsittelemään toimintolaskentaa ainoastaan Seutukeskuksen talous- ja palkkahallinnon osastojen tiedoilla. Seutukeskuksen muita osastoja ei siis oteta työssä huomioon. Lisäksi työssä keskitytään pääasiallisesti nimenomaan toimintolaskentamalliin. Muita kustannuslaskentamalleja ei täten sovelleta työssä. Teoriaosiossa esitellään kuitenkin myös yleistä kustannuslaskentaa, jotta työssä pystyttäisiin perustelemaan toimintolaskentamallin valintaa.

Työn tavoitteena on selvittää, että miksi juuri toimintolaskentamalli on toimiva valinta Seutukeskuksen käyttöön? Lisäksi työssä seurataan toimintolaskentamallin kehittämistä ja selvitetään, että miten valmis malli toimii.

1.2 Tutkimusongelmat

Soveltuuko toimintolaskentamalli Seutukeskus Oy Hämeen palvelutuote-kohtaisten kustannusten ja palvelutuotteiden yksikköhintojen selvittämiseen?

Miksi toimintolaskentamalli soveltuu Seutukeskus Oy Hämeen kustannuslaskentamalliksi perinteistä kustannuslaskentaa paremmin?

Millainen toimintolaskentamalli soveltuu Seutukeskus Oy Hämeen käyttöön?

2 SEUTUKESKUS OY HÄMEEN ESITTELY

Seutukeskus Oy Häme on vuonna 1999 Hämeenlinnaan perustettu palvelukeskus. Seutukeskuksen palveluksessa työskentelee noin 80 henkilöä. Yritys tarjoaa omistajakunnilleen tukipalveluita talouden, henkilöstön, sekä ICT-aloilla. Lisäksi asiakkaille tarjotaan hankinta ja kilpailuttamispalveluita. Opinnäytetyö ja kustannuslaskentaprojekti keskittyvät ainoastaan talous- ja palkkahallinnon osastoihin Seutukeskuksella. Täten työssä ei perehdytä tarkemmin ICT- palveluihin, tai hankinta- ja kilpailuttamispalveluihin. (Seutukeskus 2010.)

Seutukeskuksen palkkahallinnossa tarjotaan asiakkaille palkanlaskennan palveluita ja siihen liittyviä muita kiinteitä palveluita. Näitä palveluita ovat tilitykset, tilastot, sekä yhteydenpito sidosryhmiin. Asiakkaan halutessa voi Seutukeskus hoitaa myös sairaus- ja tapaturmapäiväraha hakemukset, sekä palvelutodistukset. Tarvittaessa palkkahallinnossa autetaan myös asiakkaita laskemaan palveluaikaan liittyviä lisiä sekä vuosilomaoikeuksia. Asiakkaille tarjotaan myös palkkahallinnon raportointipalvelua, mikä tukee asiakasta työnantajan roolissa ja auttaa hoitamaan palkkaukseen liittyviä velvoitteita oikein. (Seutukeskus 2010.)

Taloushallinnon osalta Seutukeskus tarjoaa monia laadukkaita sähköisiä taloushallinnon tukipalveluita asiakkailleen. Näitä palveluita ovat ostoreskontra, kirjanpito, myyntilaskutus, myyntireskontra, budjetointi ja raportointi sekä konsernilaskenta. Jokaiselle asiakkaalle räätälöidään näistä palveluista sopiva paketti. Kaikki asiakkaat eivät hyödynnä kaikkia taloushallinnon palveluita. (Seutukeskus 2010.)

Seutukeskuksella on asiakkaina kuntia ja kuntien alla toimivia organisaatioita. Tällä hetkellä asiakaskuntia ovat Hattula, Hämeenlinna ja Janakkala. Kun lasketaan kunnat ja niiden alla toimivat organisaatiot mukaan, niin Seutukeskuksella on tällä hetkellä 22 asiakasta. Lisää asiakkaita ollaan kuitenkin hankkimassa. (Seutukeskus 2010.)

Poikkeukselliseksi Seutukeskuksen toiminnan tekee se, että kunta-asiakkaat ovat samalla myös Seutukeskuksen omistajia. Tämä seikka toimii osaltaan toimintaa helpottavana, mutta toisaalta taas toimintaa vaikeuttavana tekijänä. Asiakkailla on suurempi kynnys siirtää asiakkuutensa pois Seutukeskuksesta, koska ovat myös omistajia, mutta toisaalta Seutukeskuksen pitää pyrkiä omistajien asettamiin tulosvaatimuksiin miellyttääseen omistajia.

3 TEOREETTINEN VIITEKEHYS

Työn teoriaosa on jaettu kolmeen osaan. Yhdessä nämä osat muodostavat kattavan käsityksen toimintolaskentamallin soveltamisesta kustannuslaskentaan. Lisäksi teoreettisessa viitekehyksessä avataan kustannus-termin merkitystä, sekä valotetaan perusasioita kustannuslaskennasta.

Työn teoriaosiossa lähdetään liikkeelle kustannustermien avaamisella. Teoriaosassa selvitetään lukijalle, että mitä kustannuskäsite tarkoittaa ja millaisia erilaisia kustannuksia palveluyritykselle voi muodostua. Tässä osiossa selvitetään myös käsite palveluyritys, joksi myös Seutukeskus luetaan.

Kustannuskäsitteen selvittämisen jälkeen työssä kerrotaan kustannuslaskennan perusasioista, ja miten perinteisen kustannuslaskennan avulla selvitetään yrityksen kustannuksia. Vaikka työssä käsitelläänkin pääasiallisesti toimintolaskentamallia, on kuitenkin tärkeää tietää, miten perinteinen kustannuslaskenta toimii. Näin voidaan perustella paremmin toimintolaskentamallin valintaa työhön.

Viimeisenä teoriaosiona on toimintolaskentaan perehtyminen. Työssä kerrotaan toimintolaskennan synnystä ja siitä, että mihin tarkoitukseen se alun perin kehitettiin. Tämän jälkeen kerrotaan hieman toimintolaskennan nykypäivän sovellutuksia ja siitä, että miten toimintolaskenta eroaa perinteisestä kustannuslaskennasta.

3.1 Kustannukset ja niihin liittyvät termit

”Liiketoimintaa ei voi ylläpitää ilman kustannuksia” (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 46). Johdon laskentatoimen kannalta on ehdottoman tärkeää tuntea kustannukset. Ilman tietoa kustannuksista ei pystytä selvittämään kannattavuutta ja taloudellisuutta yrityksessä. Kannattavuus muodostuu oman toiminnan tuottojen ja kustannusten erotuksesta. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että kuinka hyvin tuotoilla pystytään kattamaan kulut. Taloudellisuudella puolestaan tarkoitetaan sitä, että kuinka tehokkaasti tuotantotehtäviä pystytään hyödyntämään ja käyttämään. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että mitä alhaisemmilla kustannuksilla pystytään palvelua tai tuotteita tuottamaan, sen taloudellisempaa toiminta on. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 46.)

Kustannuskäsitettä käsitellään kirjanpidon puolella termeillä menot ja kulut. Operatiivinen laskentatoimi puolestaan laskee kustannuksia. Molemmilla tarkoitetaan samaa asiaa, mutta niistä käytetään eri termiä eri yhteyksissä. Pelkistetysti kustannukset saadaan selville, kun kerrotaan tuotantotehtäviöiden määrä yksikkö hinnalla. Tuotantotehtäviä ovat esimerkiksi ihmistyö, koneet, laitteet ja aineet. (Jyrkiö & Riistama 2006, 46; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 47.)

3.1.1 Kustannusten jako

Kustannukset voidaan jakaa kolmella eri tavalla eri lajeihin. Näitä jakovaihtoehtoja ovat:

- muuttuvat ja kiinteät kustannukset
- välilliset ja välittömät kustannukset
- erillis- ja yhteiskustannukset

(Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 55.)

Jokainen pari muodostaa yhteenlaskettuna yrityksen kokonaiskustannukset. Päätös siitä, että minkä parin mukaan jako tehdään, riippuu siitä, että millainen yritys on kyseessä. Millaista toimintaa yritys harjoittaa ja millaisia tuotantontekijöitä yrityksellä on? Näillä kriteereillä yritys valitsee toimintansa kannalta sopivimman kustannusten luokittelutavan.

Muuttuvilla kustannuksilla tarkoitetaan kustannuksia, jotka määräytyvät yrityksen toimintasuhteen mukaan. Esimerkiksi jos yritys tuottaa enemmän tuotteita kuin aiemmin, menee tuotteiden valmistamiseen tarvittaviin materiaalihankintoihin enemmän rahaa kuin pienemmän tuote-erän valmistamiseen. Toinen nimi muuttuville kustannuksille on määräkustannukset. Kiinteillä kustannuksilla tarkoitetaan puolestaan kustannuksia, jotka pysyvät samoina, vaikka yrityksen toimintasuhde muuttuisikin. Kiinteät kustannukset määräytyvät kuluneen ajan mukaan ja ne ilmoitetaankin yleensä euroina per tietty ajanjakso. Kiinteistä kuluista hyvänä esimerkkinä toimii vuokra. Vuokra pysyy joka kuukausi samana, valmistaa yritys sitten kuinka paljon tuotteita hyvänsä. Kiinteätkin kustannukset voivat kuitenkin muuttua, vaikka yrityksen toimintasuhde ei niihin vaikutakaan. Esimerkiksi vuokra saattaa nousta, tai hinnat muuttua. Toinen harvemmin käytetty nimi kiinteille kustannuksille on aikakustannukset. (Jyrkiö & Riistama 2006, 46,49.)

Välittömien ja välillisten kustannusten jakoa käytetään yleensä, jos yritys valmistaa useampaa kuin yhtä tuotetta. Käytännössä kyse on lähes samankaltaisesta jaosta kuin muuttuvien ja kiinteiden kustannusten kohdalla. Välittömien ja välillisten kustannusten jaossa kustannusten kohdistus viedään pidemmälle kuin muuttuvien ja kiinteiden kustannusten mallissa. Välittömiä kustannuksia ovat sellaiset kustannukset, mitkä voidaan kohdistaa suoraan tuotteisiin tai tuoteryhmiin helposti, koska syy-yhteys on selvä. Useimmiten välittömät kustannukset ovat myös muuttuvia kustannuksia. Välittömiä kustannuksia voivat olla esimerkiksi ainekset ja valmistuspalkat. Yleensä yrityksissä tiedetään, että kuinka paljon aineksia tuotteen valmistaminen vaatii tai kuinka paljon aikaa sen valmistamiseen kuluu. Näin ainekset ja valmistuspalkat pystytään kohdistamaan suoraan tuotteeseen. Välillisiä kustannuksia ovat sellaiset kustannukset, joita ei voida suoraan kohdistaa tuotteille. Välilliset kustannukset kohdistetaan välivaiheiden ja eri kohdistamisperusteiden avulla. Kustannuksia saatetaan lajitella välillisiin sen vuoksi, että ne ovat liian työläitä käsitellä välittöminä, tai välittömänä kohdistaminen ei ole tarkoituksenmukaista. Esimerkiksi kertaluontoinen erä saatetaan käsitellä välillisenä. Suurimmaksi osaksi välilliset kustannukset ovat myös kiinteitä kustannuksia, mutta myös osa

muuttuvista kustannuksista saattaa kuulua välillisiin kustannuksiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 58; Jyrkiö & Riistama 2006, 61–62.)

Kolmas kustannusten jakotapa on jako erilliskustannuksiin ja yhteiskustannuksiin. Erilliskustannusten taustalla on tietynlainen aiheuttamisperiaatteen mukainen syy-yhteys. Erilliskustannuksilla tarkoitetaan kustannuksia, mitkä kuuluvat tiettyyn hankkeeseen tai projektiin. Jos projektia ei toteuteta, jäävät nämä kustannukset syntymättä. Yhteiskustannukset ovat puolestaan kustannuksia, joihin eivät hankkeen toteutuminen tai toteutumattomuus vaikuta. Yhteiskustannuksiin eivät vaikuta tuotannon määrä tai muutokset toimipaikassa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 59.)

Edellä mainittujen luokkien alla kustannuksia voidaan jakaa vielä lue-
mattomiin alaryhmiin. Yrityksillä esimerkkialaryhmiä voivat olla henkilö-
löstökustannukset, kone- ja laitekustannukset sekä toimistotarvikekustan-
nukset. Esimerkiksi henkilöstökustannuksiin luetaan yrityksen kaikki hen-
kilöstöön liittyvät kustannukset, kuten palkat, palkkiot ja eri lisät. Jos kus-
tannuksia ei voida tai haluta jakaa eri ryhmiin, liitetään tällaiset kustan-
nukset ryhmään yleiskustannukset. Yleiskustannus-ryhmään ei kuitenkaan
suositella liitettävän kustannuksia, mitkä voidaan liittää johonkin muuhun
ryhmään. Yleiskustannuksien jakaminen ei ole yhtä yksinkertaista, kuin
muiden ryhmien. Esimerkiksi raaka-ainekustannukset voidaan jakaa suo-
raan tuotantomäärän mukaan tuotteille, mutta yleiskustannuksille pitää so-
pia oma jakoperiaate.

3.1.2 Palveluuyritys

Ennen, kustannuslaskentaan siirtymistä on hyvä avata termi palveluuyritys,
koska kustannuslaskenta on joiltain osin erilaista palveluuyrityksessä, kun
tuotantoyrityksessä. Palveluuyritys tarjoaa aineettomia palveluita, mitä ei
voida tuottaa varastoon. Lisäksi palveluiden mittaaminen saattaa olla ai-
neettomuuden vuoksi haastavaa. Jotta palvelusuoritteita voitaisiin mitata,
täytyy ne ensin määritellä yrityksen sisällä ja mielellään jopa tuotteistaa.
Palveluuyritykselle on myös ominaista, että palvelu tuotetaan ja kulutetaan
yleensä samanaikaisesti. Tämä edellyttää usein palveluntarjoajan ja asiak-
kaan sujuvaa yhteistyötä. Esimerkiksi kampaamo on palveluuyritys. Asia-
kas tulee paikalle, ja hänelle leikataan halutunlaiset hiukset, mistä hän
maksaa yritykselle. Vaihtoehtoisesti löytyy myös palveluuyrityksiä, mitkä
tarjoavat palveluita pitkälle aikavälille, eikä palvelua kuluteta välittömästi.
Esimerkkinä tästä ovat asiantuntija- ja konsulttipalvelut. Osassa yrityksiä
tuotanto- ja palvelupuoli niveltyvät vahvasti toisiinsa. Tuotetaan aineelli-
sia tuotteita, mutta sisällytetään myös aineetonta palvelutoimintaa asiak-
kaalle. Esimerkkinä tästä on ravintolatoiminta. Asiakkaille tuotetaan ai-
neellisena tuotteena ruokaa, mikä vaatii raaka-aineita, mutta toimivaan ra-
vintolakokemukseen kuuluu oleellisena osana myös hyvä asiakaspalvelu,
mikä muodostaa aineettoman palveluosuuden yritykselle. Yrityksiä ei ole
siis aina helppoa luokitella joko palveluuyrityksiin, tai tuotantoyrityksiin.
(Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 109; Jyrkiö & Riistama 2006, 79.)

Palveluuyrityksien kustannusjakauksessa välittömän työn osuus on yleensä
suurin erä. Kuitenkin myös aineellisia resursseja tarvitaan, jotta palveluita

voidaan tuottaa. Esimerkkeinä aineellisista resursseista, mitä tarvitaan aineettoman palvelun tuottamiseen voivat olla toimistolle tietokoneet ja urheiluseuralle pelivälineet. Näissä tapauksissa itse palvelu on aineeton, mutta siihen vaadittavat resurssit aineellisia. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 109.)

Palveluurityksiä voidaan jakaa alaryhmiin. Esimerkiksi tietopalveluita tuottavat ja asiantuntijapalveluita tuottavat yritykset, sekä markkinointiyritykset. Seutukeskus kuuluu asiantuntijapalveluita tarjoaviin palveluurityksiin. Ohessa taulukko, mikä kuvaa keskeisiä eroja tuotantoyrityksen ja palveluurityksen välillä (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 110).

Taulukko 1 Tuotanto- ja palveluurityksen erot.

Tavaroita tuottava yritys	Palveluita tuottava yritys
Tavara on näkyvä	Palvelu on aineeton, eikä tavaralla mitattavissa
Omistusoikeus siirtyy oston yhteydessä	Omistusoikeus kaupassa ei siirry
Tuotanto ja kulutus yleensä eriaikaisia tapahtumia	Tuotanto ja käyttö kuuluvat yhteen. Tapahtuvat yleensä samanaikaisesti
Epäsuora yhteys myyjän ja ostajan välillä mahdollinen	Palvelua ei voida myydä edelleen
Myyjä tuottaa	Suora yhteys myyjän ja ostajan välillä useimmiten välttämätön
Tavaraa voidaan kuljettaa	Palvelua ei voida kuljettaa (Palvelun välittäjää kyllä)
Tavaraa voidaan esitellä ennen ostotapahtumaa	Palvelua ei voida aina tehokkaasti esitellä etukäteen
Palautteen saaminen asiakkaalta voi viedä pitkän ajan	Palaute asiakkaalta saadaan yleensä välittömästi, jos henkilöstö osaa sen huomata
Ostaja ja myyjä voivat varastoida tavarat	Palvelua ei voida varastoida
Myynti ja tuotanto ovat toiminnallisesti ja ajallisesti yleensä toisistaan erillään	Myynti ja palvelun tuottaminen kuuluvat usein yhteen
Tulkinta ja sopeuttaminen asiakkaan tarpeisiin on usein mahdollista vain ylimmän johdon tasolla	Välittömän tulkinnan ja sopeutumisen asiakkaan tarpeisiin on usein tapahduttava tuotantotasolla tilannekohtaisesti
Tuotantosysteemin ohjailu sietää pidempiä taukoja ja suunnittelua	Tuotantosysteemin ohjailu edellyttää nopeutta ja joustavuutta
Tehtävän status on usein selvä	On tärkeää luoda status suorittajille

3.2 Kustannuslaskenta

Kustannuslaskentakappaleessa käsitellään kustannuslaskennan eri tehtäviä, selkeytetään kustannuslaskennan yleistä kulkua ja esitellään esimerkin avulla perinteistä kustannuslaskentaa palveluyrityksessä. Jotta voidaan perustella toimintolaskennan käyttöä työssä, pitää tietää, että miten perinteinen kustannuslaskenta ja toimintolaskenta eroavat toisistaan. Tämän vuoksi on tärkeää esitellä myös perinteistä kustannuslaskentaa.

3.2.1 Kustannuslaskennan tehtävät

Kustannuslaskennalla on yrityksessä kolme päätehtävää:

- Suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen
- Yrityksen kustannusrakenteen selvittäminen
- Toiminnan tarkkailun avustaminen

Kustannuslaskennan yksi tärkeimmistä tehtävistä on suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen. Suoritteella tarkoitetaan yhtä tuotetta, tai palvelutapahtumaa, mitä yritys tuottaa, tai tarjoaa. Näiden kustannusten selvittäminen onkin kustannuslaskennan päätehtävä. Suoritekohtaisten kustannusten selvittäminen on vaikeampaa valmistusyrityksessä, kuin palvelu-, tai markkinointiyrityksessä. Suoritekohtaisen kustannuslaskennan taustalla on yleensä taloudellisuuden periaate. Yrityksen pitää pystyä tarjoamaan valmistamansa tuotteet tai palvelut kilpailukykyiseen hintaan. Tässä tilanteessa yrityksen pitää pystyä valmistamaan tuote, tai palvelu mahdollisimman niukoilla resursseilla, kustannustehokkaasti ja silti halutunlaatuiseksi. Yksittäisestä tuotteesta, palvelusta, tai niiden yhdistelmästä tehtyä kustannuslaskelmaa kutsutaan tuotekalkyyliksi. Kustannuksia voidaan kohdistaa myös muille laskentakohteille, kuin suoritteille. Muita kohdistamisen laskentakohteita voivat olla esimerkiksi asiakkaat, tai asiakasryhmät. Kustannuksia voidaan selvittää etukäteen, jotta voidaan suunnitella toimintaa. Pääasiallisesti toimitaan kuitenkin jo tapahtuneiden kustannusten kanssa. Tapahtuneilla kustannuksilla laaditaan jälkilaskelmia. (Jyrkiö & Riistama 2006, 60, Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 108.)

Toinen kustannuslaskennan tehtävä on yrityksen kustannusrakenteen selvittäminen. Yrityksessä on tärkeää selvittää suoritteiden aikaansaamisesta aiheutuneet kustannukset. Tästä syystä yrityksen kustannuslaskennan tehtäviin kuuluvat tuotantoprosessin kuvaaminen ja analysointi. Näin pystytään selvittämään tuotannon tekijöiden määrän riippuvuus suoritteiden määrästä. Kustannusrakenne koostuu 3.1.1 aluvussa mainitunkaltaisista kustannusten alaryhmistä. (Jyrkiö & Riistama 2006, 60-61.)

Viimeinen kolmesta kustannuslaskennan tehtävästä on toiminnan tarkkailun avustaminen. Yritys kerää kustannuslaskennasta tietoja, minkä avulla tarkkaillaan yrityksen toimintaa. Jotta yrityksen toiminnan tehokkuutta pystyttäisiin seuraamaan tehokkaasti, jaetaan yritys vastuualueisiin, mitkä voivat käsittää yhden, tai useamman kustannuspaikan. Kustannukset jaetaan vastuualueittain ja kustannuspaikoittain. Näin saadaan tarpeeksi tarkasti selville osastokohtaiset, tai vastuualuekohtaiset tarkkailutulokset. Yrityksen tarkkailun kohteena voivat olla myös eri toimintavaihtoehdot.

Jos sama palvelu, tai tuote voidaan tuottaa toisella menetelmällä, tulee verrata, että mikä menetelmästä on tehokkain, tai kannattavin. (Jyrkiö & Riistama 2006, 61.)

Palveluyrityksen kustannuslaskennassa asiakas on kaikkein tärkein tekijä yrityksen kannattavuuden kannalta. Ratkaisevaa onkin, että saako yritys riittävästi tyytyväisiä asiakkaita. Asiakkaiden tyytyväisyyden puolestaan ratkaisee yrityksen palveluiden laatu ja hinta. Täten palveluyrityksessä on hyvä arvioida kannattavuutta asiakkaittain, asiakasryhmittäin, sekä palvelutuotteittain. Kannattavuutta ja taloudellisuutta tulee kuitenkin arvioida myös toimipaikoittain ja osastoittain. (Jyrkiö & Riistama 2006, 80.)

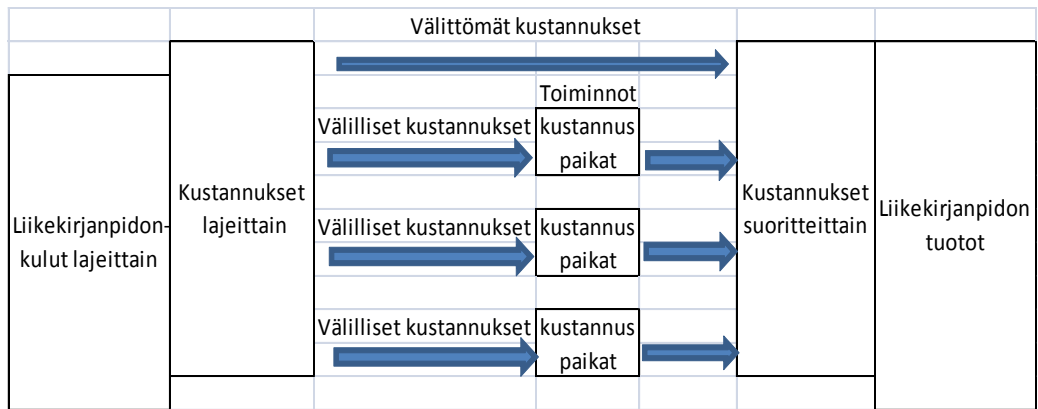
Seuraavassa listataan yleisimmät tehtäväesimerkit, mihin kustannuslaskentaa käytetään strategisen tason suunnittelussa, tai operatiivisessa toiminnassa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 113.)

- tuotehinnoittelu ja tarjouksen laadinta
- tuotekohtaisen kannattavuuden arviointi (hinta – kustannukset)
- tuotevalintapäätökset
- tuotteen elinkaarikustannus- ja -tuottolaskenta
- valinnat tuotesuunnittelun alueella
- tuotannon menetelmävalinnat
- investointipäätökset
- siirtosuoritteiden hinnoittelu
- ostaa, vai tehdä itse -päätökset
- asiakaskohtaisen kannattavuuden arviointi
- kustannuspaikka- ja toimintokohtainen taloudellisuusvalvonta
- yleinen kustannustietouden lisääminen
- benchmarking (oman toiminnan vertaaminen toisen toimintaan)
- budjetoinnin ja rahoitussuunnittelun avustaminen
- vaihto-omaisuuden inventaarioarvon määrittäminen

3.2.2 Kustannuslaskennan yleinen kulku

Perinteisessä kustannuslaskennassa voidaan laskentaa lähestyä kolmella eri laskentatavalla, mitkä yhdistämällä saadaan laskettua yrityksen tuotot. Näitä laskentatapoja ovat kustannuslajilaskenta, kustannuspaikkalaskenta ja suoritekohtainen laskenta. (Jyrkiö & Riistama 2006, 62.)

Kustannuslajilaskennassa selvitetään yrityksen kokonaiskustannukset ja jaetaan ne lajeittain välittömiin ja välillisiin kustannuksiin laskentakaudella (välilliset ja välittömät kustannukset katso alaluku 3.1.1). Tämän jälkeen sovelletaan kustannuspaikkalaskentaa, missä välilliset kustannukset kohdistetaan eri toiminnolle ja kustannuspaikoille. Lopuksi sovelletaan suoritekohtaista laskentaa, missä välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan suoritteille ja välilliset jaetaan suoritteille eri jakoperusteiden mukaisesti. (Jyrkiö & Riistama 2006, 62.)



Kuva 1 Kustannuslaskennan yleinen kulku (Jyrkiö & Riistama 2006, 62.)

3.2.3 Palveluyrityksen kustannuslaskenta

Palveluyrityksessä kustannukset rekisteröidään kustannuslajeittain ja kustannuspaikoittain. Tärkeimpänä kustannuslaskennan tavoitteena on suoritetohtaisten kustannusten selvittäminen. Lisäksi selvitetään yleensä myös asiakaskohtaisia kustannuksia. (Jyrkiö & Riistama 2006, 80.)

Seuraavaksi työssä esitellään palveluyrityksen kustannuslaskentaa perinteisellä kustannuslaskennalla toteutettuna. Tämän esimerkin avulla pystytään myöhemmin työssä todentamaan perinteisen kustannuslaskennan ja toimintolaskennan eroja, sekä perustelemaan toimintolaskentamallin valintaa Seutukeskuksen tapauksessa. Esimerkkiyrityksenä toimii tilitoimisto nimeltään Tili Ky (Jyrkiö & Riistama 2006, 80).

3.2.4 Tili Ky perustiedot

Yritys tarjoaa seuraavia palveluita:

- kirjanpito- ja laskentatoimen palvelut
- veropalvelut
- konsultointipalvelut
- tilintarkastuspalvelut

Yrityksessä työskentelee:

- johtaja
- viisi kirjanpitäjää
- yksi toimistotyöntekijä

Tili Ky toimii vuokratuissa tiloissa. Lisäksi laitteet ja ohjelmat on hankittu leasingsopimuksella. (Jyrkiö & Riistama 2006, 81.)

3.2.5 Kustannuslajilaskenta

Kustannuslajilaskennassa kustannuksia pilkotaan pienempiin ja tarkempiin kustannuslajeihin seuraavasti.

Taulukko 2 Tili Ky toukokuun kustannukset.

Toukokuun kustannukset

Palkat	15600
Henkilösivukustannukset	10920
Vuokrat	2500
Atk-huolto	420
Toimistokustannukset	1050
kaluston poisto	100

Kirjanpitäjien osuus palkoista on 10 000 euroa, johtajan osuus 4000 euroa ja toimistotyöntekijän osuus on 1600 euroa. henkilösivukulujen osuus palkoista on 70 %. (Jyrkiö & Riistama 2006, 81.)

Kirjanpitäjien työajoista 85 % koostuu asiakkaiden tehtävien hoitamisesta ja 15 % koostuu koulutuksista. Asiakkaiden tehtävien hoitamisesta aiheutuvat palkat lasketaan välittömiksi kustannuksiksi. Molemmat osat on kuitenkin yksinkertaisinta käsitellä työtuntien kustannuksina. Samoin on syytä tehdä myös kirjanpitäjien henkilösivukustannuksille, joiden osuus on $(10000 * 70 \% = 7000)$. Koska sekä palkat että henkilösivukulut käsitellään työtuntien kustannuksina, lasketaan ne yhteen $(10000+7000= 17000)$. Työtunteja kuukaudessa on yhteensä 800. Siitä käytetään asiakkaiden tehtävien hoitamiseen 85 % $(800* 85 \% = 680)$. Asiakkaiden tehtävien hoitamiseen kuluu täten 680 tuntia. Kuten edellä mainittiin, asiakkaiden tehtävien hoitamisesta saatu palkka luetaan välittömiksi kustannuksiksi. Näillä tiedoilla pystytään laskemaan kirjanpitäjien kustannukset välitöntä työtuntia kohden. Jaetaan työtuntien kustannukset välittömällä työajalla, eli asiakkaiden asioihin kuluneella työajalla $(17000/680=25)$. Yhden välittömän työtunnin kustannukset ovat siis 25 euroa kirjanpitäjien osalta. (Jyrkiö & Riistama 2006 81.)

Vuokrat koostuvat huoneiston vuokrasta, sekä laitteistojen ja ohjelmien vuokrasta. Huoneiston vuokra on 10 000 euroa. Laitteiston ja ohjelmiston vuokra on 500 euroa. (Jyrkiö & Riistama 2006, 81.)

Toimistokulut ovat yksi erä, mihin sisältyvät tietoliikenne, posti, koulutus ja virkistystoiminta, mainonta, ammattikirjallisuus, vakuutukset ja tarvikkeet. (Jyrkiö & Riistama 2006, 81.)

3.2.6 Kustannuspaikkalaskenta

Kustannuspaikkalaskennan ideana on, että kustannukset jaetaan kustannuspaikoittain. Kustannuspaikkoja ja apukustannuspaikkoja ovat esimer-

kiksi yrityksen osastot- tai toiminnot. Tili Ky:ssä kustannuspaikkoja ovat kirjanpito, atk ja hallinto-osastot. (Jyrkiö & Riistama 2006, 82.)

Seuraavassa esimerkissä Tili Ky kustannukset jaetaan kustannuspaikoittain. Huoneistovuokra jaetaan pinta-alan mukaan eri osastoille. Kirjanpidon osuus poistoista ja toimistokustannuksista on vain arvioitu. (Jyrkiö & Riistama 2006, 82.)

Taulukko 3 Kustannuspaikkalaskentamalli.

Toukokuun kustannukset				
	Yhteensä	Kirjanpito	Atk	Hallinto
Välittömät kustannukset				
Palkat	10000	10000		
Henkilösivukustannukset	7000	7000		
Kiinteät kustannukset				
Palkat	5600			5600
Henkilösivukustannukset	3920			3920
Huoneistovuokra	1000	500	150	350
Atk-vuokra	1500		1500	
Atk-huolto	420		420	
Toimistokustannukset	1050	120	510	420
Poistot	100	60		40
Kiinteät yhteensä	13590	680	2580	10330

3.2.7 Suoritekohtainen kustannuslaskenta

Suurin osa palveluyrityksen suoritekohtaisista kustannuksista koostuu työn aiheuttamista kustannuksista. Muita suoritekohtaisia kustannuksia saattavat olla esimerkiksi matkoista koituvat kustannukset, tai tarvittavista välineistä aiheutuvat kustannukset. Välillisiä kustannuksia ei välttämättä kohdisteta suoritteille kustannusten tarkkailulaskelmissa. (Jyrkiö & Riistama 2006, 82.)

Tili Ky:n pääsuoritteita ovat kirjanpitopalvelut, mitä mitataan kirjanpitäjien työtunteina. Muita suoritteita ovat atk-palvelut, sekä konsultointi. Atk-käyttöä mitataan ohjelman avulla, minkä mukaan asiakkaita laskutetaan. Konsultointipalvelut laskutetaan puolestaan johtajan työpanoksen mukaan. (Jyrkiö & Riistama 2006, 83.)

Laskettaessa kustannusten osuus työtuntia kohden kirjanpitopalvelun osalta tulee miettiä, että otetaanko mukaan kaikki kiinteät kustannukset, vai erotetaanko kustannuksista konsultointi- ja atk-palveluiden aiheuttamat kustannukset erilliskustannuksiksi. Koska esimerkissä on määritelty kir-

janpitopalvelut pääsuoritteeksi, voidaan kiinteistä kustannuksista vähentää konsultointi- ja atk- palveluiden katteet ja jäljelle jääneet kiinteät kustannukset kohdistetaan kirjanpitopalveluille. (Jyrkiö & Riistama 2006, 83.)

Suoritekohtaisen laskennan esimerkissä oletetaan, että toukokuussa ei ker- ry atk- ja konsultointituottoja. Kiinteitä kustannuksia on yhteensä 13 590, työtunteja kirjanpidossa on 680. Kiinteitä kustannuksia välittömästä työtuntia kohden olisi täten $(13590/680=20)$. Välittömiä kustannuksia on 25 euroa työtuntia kohden (laskettu yllä kustannuslajiesimerkissä). Yleiskustannuk- sia 20 euroa (laskettu tässä esimerkissä). Työtunnin kokonaiskustannukset kirjanpidon suoritteelle saadaan, kun lasketaan yhteen välittömät kustan- nukset ja yleiskustannukset $(25+20=45)$. (Jyrkiö & Riistama 2006, 83.)

Yleisessä kustannuslaskennassa voitaisiin laskea myös asiakaskohtaiset kustannukset, mutta työssä ei asiakaskohtaista kustannuslaskentaa hyö- dynnetä, joten se jätetään esimerkistä pois. Kustannuslajilaskenta, kustan- nuspaikkalaskenta, sekä suoritekohtainen laskenta sen sijaan ovat tärkeitä esimerkkejä perinteisestä kustannuslaskennasta. Näitä asioita lasketaan työssä toimintolaskennan avulla, joten on tärkeätä pystyä vertaamaan toi- mintolaskennan ja perinteisen kustannuslaskennan eroja tällä saralla.

3.2.8 Palvelujen hinnoittelu

Hinnoittelussa on tärkeää muistaa, että tuotoilla on pystyttävä kattamaan muuttuvat kustannukset, kiinteät kustannukset, sekä saamaan näiden lisäk- si vielä asetettu tavoitevoitto. Seuraavat kuvat havainnollistavat Tili Ky:n kirjanpitopalveluiden hinnoittelua. (Jyrkiö & Riistama 2006, 85.)

Taulukko 4 Katetarpeen määrittely

Kiinteät kustannukset		13590
Katettu atk-tuotoilla	-	3075
Katettu konsultointituotoilla	-	2510
tavoitevoitto	+	<u>1535</u>
katetarve yhteensä		9540

Katetarve jaetaan työtuntien määrällä, niin saadaan tavoitekate tuntia koh- den $(9540/680=14,03 \text{ €/h})$. Lopullinen hinta saadaan laskemalla yhteen ta- voitekate ja välittömät työkustannukset (laskettu kustannuslajilaskennan esimerkissä). (Jyrkiö & Riistama 2006, 86.)

Taulukko 5 Hinnoittelumalli

Välittömät työkustannukset (muuttuvat kustannukset)		25
Tavoitekate (Kiinteät kustannukset+ voittotavoite)	+	<u>14</u>
Tuntiveloitus		39

3.3 Toimintolaskenta

Tässä luvussa esitellään toimintolaskennan syntyä ja taustoja, sekä toimintolaskentamallin toimintaa. Lisäksi luvussa verrataan toimintolaskentamallin ja perinteisen kustannuslaskennan eroja.

Toimintolaskentamallia alettiin kehittää perinteisen kustannuslaskennan rinnalle, kun perinteistä kustannuslaskentaa alettiin kritisoida. Perinteinen malli tuntui liian yksipuoleiselta ja epätarkalta. Toimintolaskennan kehityksen alkuvaiheessa tarkoituksena oli lähinnä todistaa toimintolaskennan paremmuus perinteiseen kustannuslaskentaan verrattuna. Toimintolaskenta koettiin myös uhkaksi perinteiselle kustannuslaskennalle. Myöhemmin havaittiin kuitenkin myös, että toimintolaskentaa on hyvä soveltaa perinteisen kustannuslaskennan kanssa yhdessä. Harvat toimintolaskentaa käyttävät yritykset soveltavat puhtaasti toimintolaskentaa nykyään. Yleisempää on, että sovelletaan toimintolaskentaa perinteisen kustannuslaskennan kanssa yhdessä. Nykyään on tärkeämpää selvittää oikeat kustannukset kuin miettiä, että kumpi laskentatapa on parempi. Tästä johtuen perinteistä kustannuslaskentaa ja toimintolaskentaa sovelletaan yhdessä. (Alhola 2008, 7,15; Neilimo & Uusi- Rauva 2005,143.)

3.3.1 Toimintolaskennan synty

Toimintolaskentaan viittaavia ajatuksia on esiintynyt jo 1900-luvun alkupuolella yhdysvaltalaisessa autoteollisuudessa. Kuitenkin tietoisesti toimintolaskentaa on alettu kehittää vasta 1900-luvun puolivälin jälkeen. Suomeen toimintolaskennan perusajatuksat rantautuivat 1970-luvulla. (Alhola 2008,15.)

Alun perin toimintolaskenta kehitettiin, koska perinteinen kustannuslaskenta ei pystynyt laskemaan suoritekohtaisia kustannuksia tarpeeksi tarkasti. Suurin ongelma kritiikin mukaan on se, että perinteisessä kustannuslaskennassa kohdistettiin yleiskustannukset liian yksioikoisesti suoritteille. Tarkemman kohdistamisen ja kustannuslaskennan kehitystä pidettiin myös tärkeänä, koska kilpailu kiristyi jatkuvasti. Myös japanilaiset valmistajat alkoivat kilpailla muun maailman kanssa tuohon aikaan. Toimintolaskenta kehitettiin, jotta kustannusten kohdistaminen onnistuisi tarkemmin ja täten suoritekohtainen kustannuslaskenta olisi helpompaa ja tarkempaa. Erityisesti yleiskustannusten kohdistamista pidettiin epätarkkana perinteisessä kustannuslaskennassa. Toimintolaskennassa pyritään luomaan looginen yhteys suoritteiden ja kustannusten välille. Toimintolaskennan kehittyessä sitä on alettu soveltaa myös muuhun, kuin pelkästään suoritekohtaiseen laskentaan. Sittemmin on alettu kehittää jopa toimintojohtamista. (Alhola 2008,15; Neilimo & Uusi- Rauva 2005,143,144; Hätinen & Turku 2007.)

3.3.2 Toimintolaskenta vastaan perinteinen kustannuslaskenta

Perinteisessä kustannuslaskennassa välilliset kustannukset jaetaan kustannuspaikoittain, ja tämän välivaiheen jälkeen suoritteille jonkin laskentaperusteen mukaan, esimerkiksi suoritteen valmistamiseen käytetyn työajan

mukaan. Kustannuspaikkalaskennan esimerkki on esitelty aiemmin työssä. Jos suoritteen hinnan määrittelyyn käytetään kustannuspaikkalaskentaa, on jakoperusteita ainoastaan yksi. Esimerkiksi suoritteen hinta määräytyy pelkästään siihen käytetyn työajan mukaan, koska kustannusten jakoperusteena on käytetty suoritteeseen käytettyä työaikaa. Tämä jättää kuitenkin huomioimatta muut suoritteen valmistamiseen tarvittavat seikat. Esimerkiksi mitä koneita suoritteen valmistamiseen tarvitaan. (Hätinen & Turkkala 2007.)

Perinteinen kustannuslaskenta aiheuttaa suoritteiden kustannuksia selvitetäessä myös yleiskustannusten epäoikeudenmukaiseen kohdistamiseen. Suoritteelle, mitä tuotetaan vähän, kohdistuu suhteessa suuremmat kustannukset, kuin suoritteelle, mitä tuotetaan suurempia määriä yrityksessä. Tämä saattaa johtaa siihen, että suoritteiden kustannusrakenne vääristyy. Tällöin seurauksena voi olla väärä hinnoittelu. Toimintolaskenta kehitettiin alun perin juuri tätä ongelmaa varten. Sen avulla saatiin kohdistettua yleiskustannukset paremmin ja näten hinnoiteltua tuotteet realistisemmin. (Hätinen & Turkkala 2007.)

Perinteinen kustannuslaskenta keskittyy pääasiallisesti suoraan tuotteen, kun toimintolaskenta keskittyy puolestaan toimintoihin. Tuotteen valmistaminen vaatii eri toimintoja ja toiminnot puolestaan resursseja, kuten esimerkiksi toimitiloja ja koneita. Toimintojen avulla kustannukset saadaan kohdistettua jo resurssitasolla oikein. (Hätinen & Turkkala 2007.)

Aiemmin yrityksissä ei muodostunut kovin paljon yleiskustannuksia ja toiminta oli hyvin volyyimisidonnaista. Tällöin perinteinen kustannuslaskenta soveltui hyvin kustannuslaskentamalliksi. Nykyään yritykset valmistavat kuitenkin suuria sarjoja massatuotteita, jolloin yleiskustannusten osuus on huomattavan suuri. Toimintolaskentamalli soveltuu siksi hyvin nykykäyttöön. (Alhola 2008, 20.)

3.3.3 Toiminnot

Toiminnoilla tarkoitetaan asioita, mitä yrityksessä tehdään. Esimerkkejä toiminnoista voivat olla esimerkiksi seuraavat: palvellaan asiakasta, laskeaan palkkoja, tai suunnitellaan uutta tuotetta. On tärkeää tiedostaa, että juuri toiminnot kuluttavat yrityksen resursseja, eli toiminnot aiheuttavat kustannuksia yritykselle. Toimintoanalyysi tehdään ennen toimintolaskentaa. Toimintoanalyysin tarkoitus on erotella toiminnot tarkoituksenmukaisesti toisistaan. Usein toimintoanalyysiin kuuluu myös toimintaprosessien kuvaus. Toimintaprosessilla tarkoitetaan peräkkäisiä toimintoja, joita yhdistelemällä mahdollistetaan tuotteiden valmistus. Kun yrityksessä kartoitetaan toiminnot ja niiden väliset suhteet ja se, että miten ne kytkeytyvät tuotteisiin, saadaan selville yrityksen koko tuotanto ja palveluketjut, sekä niihin liittyvät toimintaprosessit. (Alhola 2008, 25; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 149.)

Toimintolaskentajärjestelmä lajittelee toiminnot havainnollisesti ja tuottaa näten tarkkaa ja helposti luettavaa tietoa yrityksen johdolle. Joissain tapauksissa on havainnollisempaa ja helpompaa lähteä liikkeelle toimintoko-

konaisuuksista, esimerkiksi yrityksen sisällä yhden osaston toiminnoista. Toimintolaskennassa tarkastellaan myös toimintoja ja niiden suorituskykyä kriittisesti. Toiminnot, jotka eivät tuo lisäarvoa asiakkaalle tai tuhoavat lisäarvoa, karsitaan pois. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 149,161.)

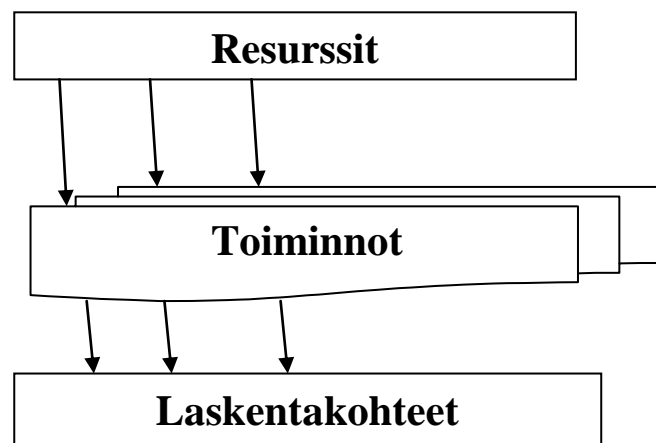
Toimintolaskennassa puhutaan perus- ja tukitoiminnoista. Tuotteen valmistaminen tapahtuu perustoimintojen kautta. Tukitoimintojen kustannuksen pyritään kohdistamaan mahdollisimman tehokkaasti niiden tukemille päätoiminnoille. Tämän ansiosta saadaan vähennettyä koko yritystä koskevia yleiskustannuksia. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 150.)

Toimintolaskennassa toiminnot lajitellaan yleensä hierarkkisesti, jotta niitä ja niiden kustannuskäyttäytymistä on helpompi ymmärtää. Hierarkiatasot ja tasojen määrä riippuu yleensä yrityksestä. Esimerkki hierarkiatasoista: yritystason toiminnot, asiakastason toiminnot, tuotetason toiminnot, erätason toiminnot, yksikkötason toiminnot. Tietyn tason kustannuksia ei tule kohdistaa eteenpäin muille tasoille. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 150.)

3.3.4 Kustannusten kohdistaminen

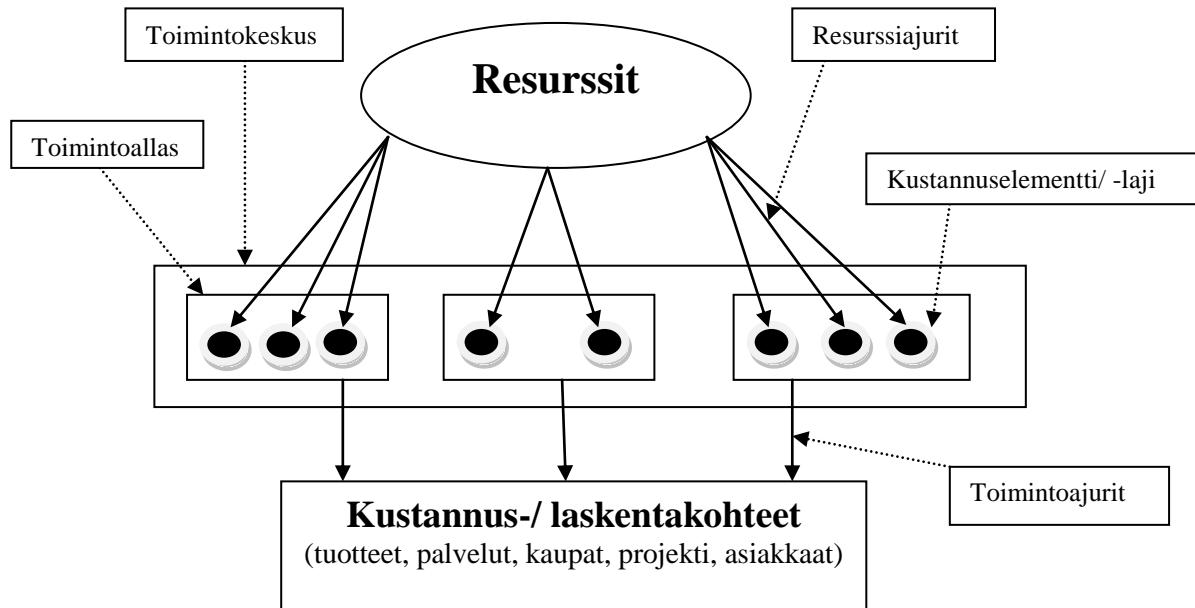
Toimintolaskennassa on ajatuksena kustannusten kohdistaminen laskenta-kohteille, toisin kuin perinteisessä kustannuslaskennassa, missä kustannukset jaettiin kohteille eri perustein. Lähtökohtaisesti kaikki kustannukset pyritään kohdistamaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Yleensä kohdistamatta jää ainoastaan kaksi kustannusryhmää. Ylikapasiteettikustannukset, koska nämä rasittavat tuotteita epäoikeudenmukaisesti ja täten nostaisivat painetta korottaa tuotteen hintaa. Toisena ryhmänä on tuotekehityskustannukset, koska nämä eivät hyödytä jo olevassa olevia tuotteita, mistä johtuen tuotekehityskustannuksia ei ole järkevää kohdistaa nykyisille tuotteille. (Alhola 2008, 41.)

Seuraavaksi esitetään toimintolaskennan kulku kahden kuvan avulla. Ensimmäinen on pelkistetympi kuva, mistä saa peruskuvan toimintolaskennan kulusta. Toinen kuva on yksityiskohtaisempi ja siinä on esitetty myös toimintolaskentaan liittyviä oleellisia termejä. (Alhola 2008, 42-43.)



Kuva 2 Kustannusten kohdistamisprosessi (Alhola 2008, 42).

Kuva 2 kertoo sen, kuinka laskentakohteet eli tuotteet, tai palvelut vaativat toimintoja toteutuakseen ja sen, kuinka toiminnot kuluttavat resursseja, jotta toimintoja pystytään tekemään.



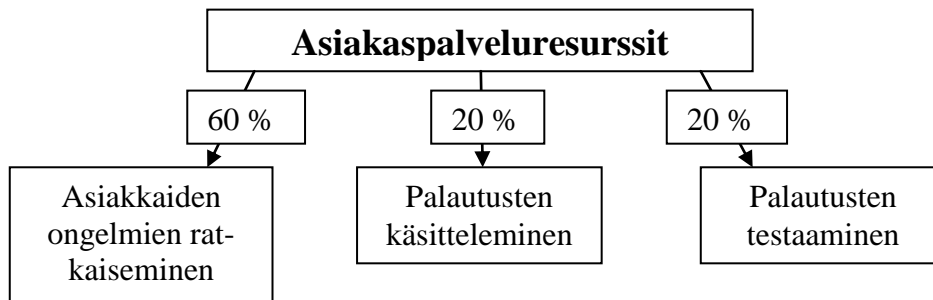
Kuva 3 Kustannusten kohdistaminen toiminnoille ja laskentakohteille sekä kohdistukseen liittyvät termit (Alhola 2008, 43).

Työssä käydään seuraavaksi tarkemmin läpi kustannusten kohdistusprosessia kuvien 2 ja 3 avulla. Avataan prosessi sanallisesti, ja samalla esitellään kuvan 3 termit.

Resursseilla tarkoitetaan yrityksen voimavaroja. Eri yrityksillä nämä voimavarat voivat tarkoittaa eri asioita. Yrityksen resurssit voidaan jakaa kolmeen osaan: fyysisiin, taloudellisiin ja henkisiin resursseihin. Toimintolaskennassa keskitytään kuitenkin taloudellisiin resursseihin. Yleisimpiä resursseja voivat olla esimerkiksi henkilöstö, toimitilat, koneet ja laitteet. Resurssit kertovat, että kuinka paljon rahaa on käytetty esimerkiksi edellä mainittuihin asioihin. Euromääräiset luvut saadaan yleensä suoraan pääkirjanpidon tileiltä. (Alhola 2008, 43,100.)

Kustannusajurit ovat tärkeä osa toimintolaskentaa. Kuvissa 2 ja 3 näitä ajureita kuvataan kohdistavilla nuolilla. Kustannusajureilla tarkoitetaan sekä tekijää, millä kustannukset kohdistetaan että syytä, miksi jokin toiminto vaatii tiettyjä resursseja. Kustannusajurit jaetaan kahteen tasoon. Ensimmäisen tason kustannusajurit ovat resurssiajureita. Näiden avulla on tarkoitus kohdistaa resursseja niitä kuluttaville toiminnoille. Toisen tason kustannusajureita kutsutaan toimintoajureiksi. Toimintoajureilla kohdistetaan toiminnot laskentakohteille. Laskentakohteita voivat olla esimerkiksi tuotteet. Oikeiden ajurien valinta on erittäin tärkeää toimintolaskennan kannalta. Väärin valittu ajuri johtaa väärään lopputulokseen, jolloin koko toimintolaskennan hyöty katoaa. Työssä eritellään seuraavaksi vielä tarkemmin resurssiajuri- ja toimintoajuri-termejä esimerkkien kautta. (Alhola 2008, 44.)

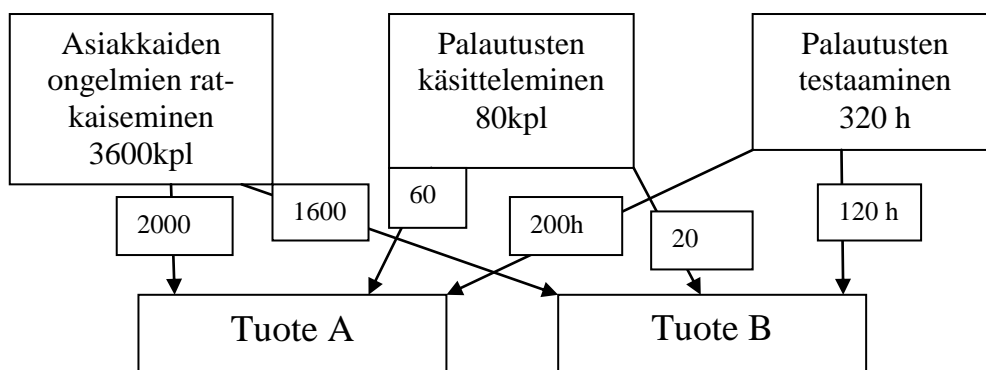
Yksinkertaisimmillaan resurssiajuri voidaan mieltää linkiksi resurssin ja toiminnon välillä, minkä avulla resurssi kohdistetaan. Esimerkki: yrityksessä työskentelee 10 asiakaspalvelijaa. Asiakaspalveluresursseista kuluu 60 % asiakkaiden ongelmien ratkaisemiseen, 20 % palautusten käsittelemiseen ja loput 20 % palautusten testaamiseen. Asiakaspalvelu on tässä tapauksessa resurssi, mitä kohdistetaan toiminnoille. Toimintoja ovat ongelmien ratkaisu, palautusten käsittely ja palautusten testaaminen. Resurssiajureita ovat eri toiminnoille kohdistetut asiakaspalvelun määrät. (Alhola 2008, 45.)



Kuva 4 Resurssien kohdistaminen toiminnoille.

Käytännössä kuva neljä tarkoittaa sitä, että yrityksen 10 asiakaspalvelijasta 6 tarvitaan ratkomaan asiakkaiden ongelmia, 2 käsittelemään palautuksia ja 2 testaamaan palautuksia.

Toimintoajuri on puolestaan linkki toiminnon ja laskentakohteen välillä. Toimintoajurit ovat tekijöitä, mitkä vaikuttavat toimintojen suoritustiheyteen tai siihen, että toimintoa ylipäättänsä suoritetaan. Edellisen esimerkin toimintoajureita voisivat olla vaikka ongelmien ratkaisuun kuluvien puheluiden määrä, käsiteltyjen palautteiden määrä ja palautusten testaamiseen kulutettu aika. Jatketaan edellistä esimerkkiä.



Kuva 5 Kustannuksien kohdistaminen tuotteille (Alhola 2008, 47).

Yhdistämällä kuvan 4 ja 5 esimerkit saadaan aikaiseksi toimintolaskennan kustannusten kohdistus. Yleensä toimintolaskenta tapahtuu euromääräisillä luvuilla, mutta havainnollisuuden vuoksi esimerkeissä ei näitä käytetty.

4 TUTKIMUS

Tutkimusosion alussa kerrotaan laskentamallin valintaprosessista ja perustellaan toimintolaskentamallin valintaa. Valintaprosessissa käydään läpi vaihtoehtoisia laskentamalleja mitä projektin aikana on harkittu, ja syitä siihen, että miksi niitä ei otettu käyttöön. Valintaprosessikuvauksen lopussa perustellaan eri näkökulmista, miksi valittu toimintolaskentamalli soveltui hyvin kyseiseen projektiin.

Valintaprosessin jälkeen työssä kerrotaan toimintolaskentamallin kehityksestä vaihe vaiheelta. Selvitetään mikä on laskentamallin tarkoitus, kerrotaan kustannusten jaosta Seutukeskuksen tapauksessa, sekä kustannusten kohdistuksesta. Mallin kehityksen jälkeen esitellään valmis malli ja sen toimintaa. Lopuksi kerrotaan mallin hyödynnettävyydestä, sekä kehittämis- ja jatkotyömahdollisuuksista mallin suhteen.

4.1 Laskentamallin valinta

Projektissa oli päämääränä kehittää laskentamalli, minkä avulla Seutukeskus pystyy laskemaan palvelutuotteidensa yksikköhinnat, sekä tarkkailemaan kustannusrakennettaan. Seutukeskuksella oli jo entuudestaan laskentamalli hinnoittelua varten, mutta sieltä haluttiin uusi malli, mitä olisi helppo käyttää ja minkä avulla voitaisiin tarkistaa hinnoittelun oikeellisuus. Kriteereiksi uudelle mallille Seutukeskus asetti helppokäyttöisyyden ja selkeyden. Muuten työtä varten annettiin vapaat kädet. Toki työhön liittyvistä valinnoista ja niiden toteutuksesta pidettiin palavereja Seutukeskuksen kanssa, jotta pystyttiin kehittämään kaikkia osapuolia tyydyttävä malli. Alun perin ei ollut vielä selvää, että kehitettävään malliin sovellettaisiin toimintolaskentaa. Työssä päätettiin olla hyödyntämättä Seutukeskuksen aiempaa kustannuslaskentamallia. Näin ollen työ aloitettiin puhtaalta pöydältä.

Ennen sopivan laskentamallin valintaa piti työssä luokitella Seutukeskuksen kustannukset kolmeen ryhmään. Näitä ryhmiä olivat henkilöstökustannukset, ohjelmistokustannukset ja yleiskustannukset. Myöhemmin työssä tulee mukaan vielä muita kustannusryhmiä. Käyttöön annettiin lista Seutukeskuksen talous- ja palkkahallinnon tileistä. Tähän listaan tehtiin edellä mainittu kustannusten luokittelu. Vastoin yleisiä kustannuslaskennan suosituksia suurin osa tileistä luokiteltiin yleiskustannuksiin. Yleiskustannusten määrä tulisi minimoida, koska niitä ei ole helppoa kohdistaa laskentakohteille. Seutukeskuksen tahto oli kuitenkin, että tietyt tilit luokitellaan yleiskustannuksiksi. Kustannusten luokittelu antaa myös kuvan yrityksen kustannusrakenteesta, minkä selvittäminen oli yksi työn päämääristä.

Kustannusrakenteen selvittyä alettiin pohtia, että mikä kustannuslaskentamalli soveltuisi parhaiten projektiin. Päämääränä oli selvittää suoritetohtaiset kustannukset talous- ja palkkahallinnon palvelutuotteille. Kriteereinä mallissa olivat helppokäyttöisyys ja selkeys. Seutukeskukselta tehtiin selväksi, että ei haluta mallia, missä pitää täyttää useita eri laskentataulukkoja.

Perinteiset kustannuslaskentamallit hylättiin, koska kustannuslajilaskennassa ei olisi päästy suoritekohtaisiin kustannuksiin, vaan sen avulla olisi selvitetty pikemminkin kustannusrakennetta. Kustannuspaikkalaskennalla olisi voitu selvittää osastokohtaiset kustannukset, esimerkiksi taloushallinnon ja palkkahallinnon kustannukset, mutta myöskään tämä ei ollut päämääränä projektissa. Suoritekohtaista kustannuslaskentaa olisi voitu hyödyntää työssä, mutta malli hylättiin toimintolaskentaan tutustumisen jälkeen. Perinteisen kustannuslaskennan suoritekohtainen laskenta saattaisi johtaa epäoikeudenmukaiseen hinnoitteluun. Tämä johtuu siitä, että yleiskustannukset kohdistetaan helposti virheellisesti perinteisessä kustannuslaskennassa. Lisäksi toimintolaskennassa saatiin koko kustannuslaskenta toteutettua yhteen helppokäyttöiseen taulukkoon. Lopulta projektissa päätettiin toimintolaskentamalliin. Syitä tähän olivat helppokäyttöisyys, selkeästi havaittava kustannusrakenne ja tarkkuus yksikkökustannuksissa ja hinnoittelussa. Lisäksi seutukeskus sovelsi aiemmin perinteistä kustannuslaskentaa, joten toimintolaskentaa käyttämällä oli hyvä tarkistaa hinnoittelun oikeellisuus.

4.2 Toimintolaskentamallin kehitys

Koska laskentamallin tarkoituksena oli selvittää palvelutuotteiden yksikkökustannukset, piti ensi tehdä lista kyseisistä palvelutuotteista. Seutukeskuksen palkkahallinnolla ei ole kuin yksi palvelutuote: palkanlaskenta. Taloushallinnolla puolestaan on kuusi palvelutuotetta: ostoreskontra, kirjanpito, myyntilaskutus, myyntireskontra, budjetointi ja raportointi sekä konsernilaskenta. Nämä asetettiin Palvelutuotteet- laskentataulukkoon vaakariville, ja niihin kohdistettavat kustannukset tulivat taulukkoon pystysarakkeille seuraavasti.

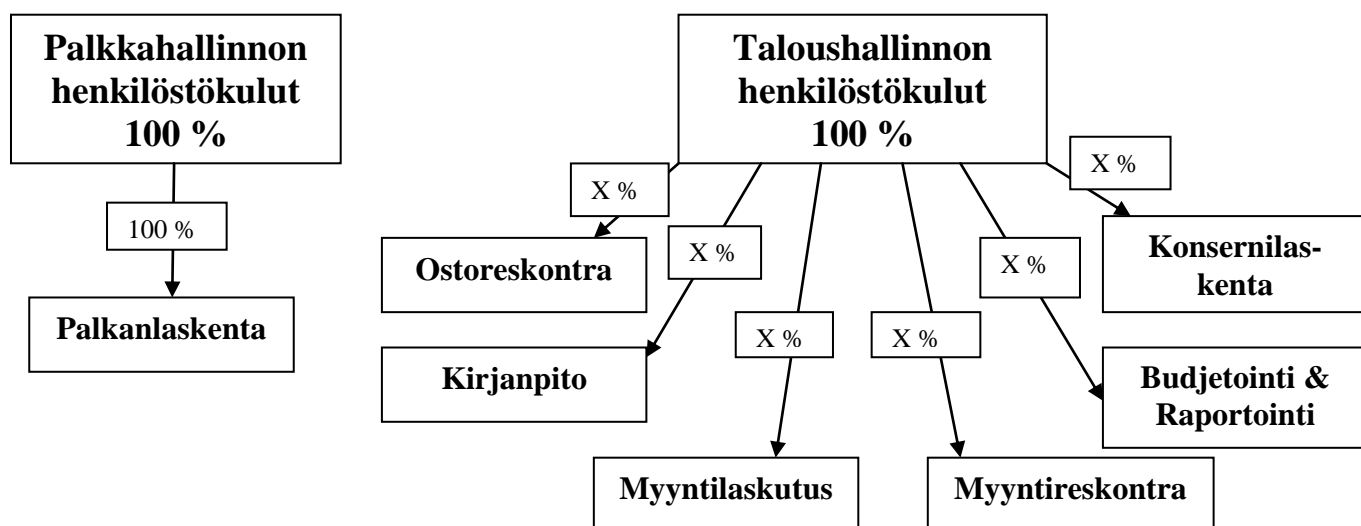
Taulukko 6 Pelkistetyt lähtökohdat laskentamallille.

	Palkan-laskenta	Osto-reskontra	Kirjanpito	Myynti-laskutus	Myynti-reskontra	Budjetointi & Raportointi	Konserni-laskenta
Henkilöstökulut							
Ohjelmistokulut							
Yleiskustannukset							

Taulukko ei kuitenkaan lopullisessa muodossa ole yhtä yksinkertainen kuin yllä oleva kuva. Pystysarakkeelle lisätään vielä rivejä kustannusten kohdistamista ja muita kustannuksia varten. Lähtökohtaisesti kuitenkin muotoiluna tulee olemaan taulukon 6 muoto. Taulukkoa tarkastellessa on tärkeää muistaa, että palkanlaskenta tulee palkkahallinnosta ja muut palvelutuotteet taloushallinnosta. Tällöin esimerkiksi palkkahallinnon henkilöstökustannukset kohdistetaan sataprosenttisesti palkanlaskentaan, kun taas taloushallinnon henkilöstökustannukset kohdistetaan sovitun ajurin mukaan lopuille kuudelle palvelutuotteelle. Lopullisessa laskentataulukossa

ei ole näkyvillä kaikkia kohdistamisen ja laskennan välivaiheita. Tästä seikasta johtuen välivaiheita pyritään selventämään sanallisesti ja eri kaa-
vioiden avulla työssä.

Taulukkoa työstäessä lähdettiin liikkeelle henkilöstökuluista ja niiden kohdistamisesta. Suurimman ongelman henkilöstökulujen kohdalla aiheutti se, että päästäänkö tarkempaan tulokseen käyttämällä kohdistamisajuri-
na palvelutuotteiden vaatimaa työaika, vai palvelutuotteiden volyymia. Jotta saatiin selville, että kumpi ajuri sopi paremmin, toteutettiin taulukko molempia tapoja käyttäen. Lopulta päädyttiin tulokseen, että työaika on tarkempi ja käytännöllisempi ajuri. Jotta työaika olisi toimiva ajuri, piti ensin selvittää, että kuinka suuri osa työajasta kuluu mihinkin palvelutuotteeseen. Palkkahallinnossa on ainoastaan palkanlaskenta palvelutuotteena, joten palkkahallinnon työajasta kuluu luonnollisesti 100 % tähän palvelutuotteeseen. Työssä ei käytetä Seutukeskuksen oikeita lukuja, joten taloushallinnon työaikajakaumaa ei kerrota työssä. Henkilöstökulut kohdistetaan työajan jakaumasta selvinneiden prosentiosuuksien mukaan, eli sen mukaan, kuinka paljon työaika mihinkin palvelutuotteeseen käytetään. Käytännössä henkilöstökulujen kohdistus tapahtui seuraavan kuvan mukaisesti.



Kuva 6 Henkilöstökulujen kohdistus työajan mukaan.

Kuva 7 henkilöstökulujen kohdistus työssä.

	Palkanlaskenta	Osto-reskontra	Kirjanpito	Myynti-laskutus	Myynti-reskontra	Budjetointi & Raportointi	Konsernilaskenta
Henkilöstökulut							
Taloushallinnon henkilöstökustannukset		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Työtunnit	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Työtuntien % osuus	100 %	X %	X %	X %	X %	X %	X %
Palkkahallinnon henkilöstökustannukset	XXX						

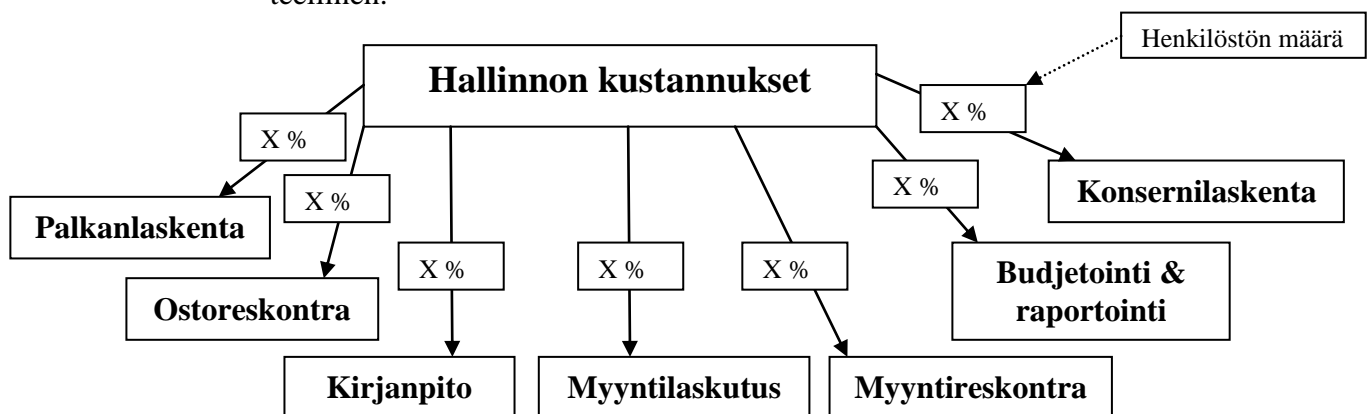
Kuva 6 kuvaa henkilöstökulujen kohdistuksen samaan tapaan, miten työssä on aiemmin esitelty kustannusten kohdistus. Taulukossa 7 kuvataan sama asia taulukkomuodossa. Taulukkoon on täytetty ensin työtunnit, mikä on saatu Seutukeskuksen materiaaleista. Tämän jälkeen on laskettu työtuntien prosenttiosuus koko osaston työajasta. Tämä on saatu jakamalla palvelutuotteeseen käytettyjen työtuntien määrä kyseisen osaston kokonaistyötunneilla. Esimerkiksi ostoreskontraan käytetty aika jaetaan koko taloushallinnon palveluihin käytetyllä työajalla. Tämän jälkeen kohdistetaan osaston henkilöstökustannukset kyseisten prosenttiosuuksien mukaan saman osaston palvelutuotteille.

Henkilöstökulujen kohdistuksen jälkeen työssä siirryttiin käsittelemään ohjelmistokuluja. Seutukeskuksella oli tehty ohjelmistokulujen kohdistaminen jo valmiiksi palvelutuotteille, joten työhön tarvitsi vain lisätä valmiiksi kohdistetut ohjelmistokulut. Ohjelmistokulujen lisäämisen jälkeen taulukko näytti seuraavalta:

Taulukko 7 Toimintolaskentamalli ohjelmistokulujen lisäämisen jälkeen.

	Palkan-laskenta	Osto-reskontra	Kirjanpito	Myynti-laskutus	Myynti-reskontra	Budjetointi & Raportointi	Konserni-laskenta
Henkilöstökulut							
Taloushallinnon henkilöstökustannukset		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Työtunnit	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Työtuntien % osuus		100 % X %	X %	X %	X %	X %	X %
Palkkahallinnon henkilöstökustannukset	XXX						
Ohjelmistokulut	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX

Ohjelmistokustannusten jälkeen vuorossa oli Seutukeskuksen hallinnon kustannusten kohdistus. Kohdistavana ajurina käytettiin Seutukeskuksen henkilöstöjakaumaa eli sitä kuinka suuri osa henkilöstöstä työskentelee eri palvelutuotteiden parissa. Esimerkiksi jos palkanlaskennassa työskentelisi 20 % Seutukeskuksen henkilöstöstä, silloin kohdistettaisiin 20 % hallinnon kustannuksista palkanlaskentaan. Esimerkissä käytetty luku on kuvitteellinen.



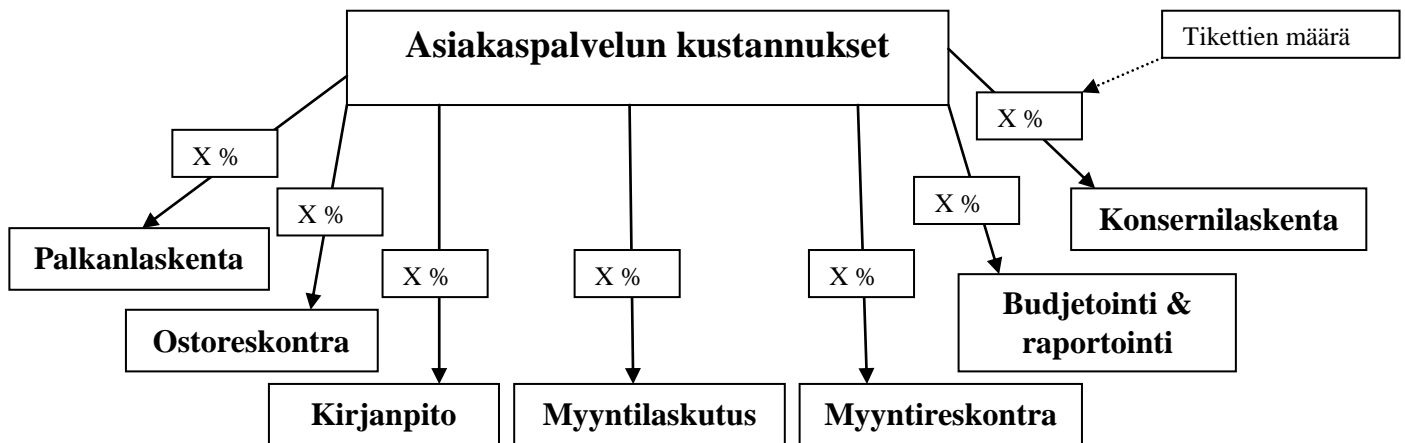
Kuva 8 Hallinnon kustannusten kohdistus.

Taulukko 8 Toimintolaskentamalli hallinnon kustannusten kohdistamisen jälkeen.

	Palkan-laskenta	Osto-reskontra	Kirjanpito	Myynti-laskutus	Myynti-reskontra	Budjetointi & Raportointi	Konserni-laskenta
Henkilöstökulut							
Taloushallinnon henkilöstökustannukset		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Työtunnit	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Työtuntien % osuus	100 %	X %	X %	X %	X %	X %	X %
Palkkahallinnon henkilöstökustannukset	XXX						
Ohjelmistokulut	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Hallinnon kustannukset	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX

Kuvassa 8 on havainnollistettu hallinnon kustannusten kohdistamista henkilöstön määrää ajurina käyttäen. Taulukko 8 näyttää puolestaan sen, että miltä toimintolaskentamalli näyttää kohdistamisvälivaiheen jälkeen. Tärkeä ero henkilöstökulujen kohdistamisessa ja hallinnon kulujen kohdistamisessa on se, että henkilöstökulut kohdistettiin työaikaa käyttäen ja hallinnon kulut henkilöstömäärää käyttäen.

Hallinnon kustannusten jälkeen työssä siirryttiin käsittelemään asiakaspalvelun kustannuksia. Asiakaspalvelun kustannuksien kohdistamisessa käytettiin kohdistamisajurina palvelutuotteissa esiintyneiden ongelmien volyymia. Ensiksi laskettiin, että paljonko eri palvelutuotteiden tikettejä käsitellään yhteensä. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että laskettiin ongelmataapausten määrät eri palvelutuotteilla yhteensä. Tämän jälkeen laskettiin jokaisen palvelutuotteen prosentuaalinen osuus koko tikettien määrästä. Esimerkiksi jaettiin palkanlaskennan tikettien osuus kaikkien tikettien osuudella. Näitä prosentuaalisia osuuksia käytettiin asiakaspalvelun kustannuksien kohdistamiseen.



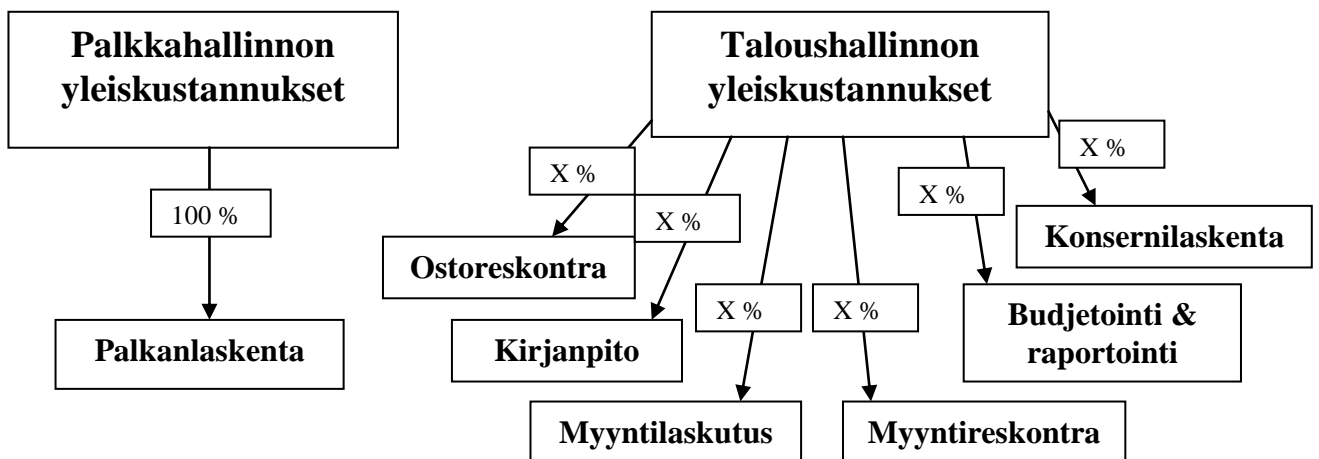
Kuva 9 Asiakaspalvelun kustannusten kohdistaminen.

Taulukko 9 Toimintolaskentamalli asiakaspalvelun kustannusten kohdistamisen jälkeen.

	Palkanlaskenta	Osto-reskontra	Kirjanpito	Myynti-laskutus	Myynti-reskontra	Budjetointi & Raportointi	Konsemi-laskenta
Henkilöstökulut							
Taloushallinnon henkilöstökustannukset		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Työtunnit	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Työtuntien % osuus	100 %	X %	X %	X %	X %	X %	X %
Palkkahallinnon henkilöstökustannukset	XXX						
Ohjelmistokulut	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Hallinnon kustannukset	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Asiakaspalvelun kustannukset	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX

Kuva 9 havainnollistaa asiakaspalvelun kustannusten kohdistamista. Taulukko 9 näyttää toimintolaskentamallin asiakaspalvelun kustannusten kohdistamisen jälkeen.

Asiakaspalvelun kustannuksien käsittelyn jälkeen siirryttiin työssä käsittelemään yleiskustannuksia. Yleiskustannuksissa kohdistamisajurina käytettiin palvelutuotteisiin kuluvaan työaikaan. Samaa ajuria käytettiin myös henkilöstökulujen kanssa aiemmin työssä. Muistutuksena tähän väliin se, että palkanlaskenta on palkkahallinnon ainoa palvelutuote, joten 100 % palkkahallinnon työajasta kuluu sen tuottamiseen. Taloushallinnon palveluihin, eli loppuihin taulukon palvelutuotteisiin, kuluvaan työajan jakauman laskeminen on selitetty aiemmin henkilöstökulujen kohdistamisen yhteydessä.



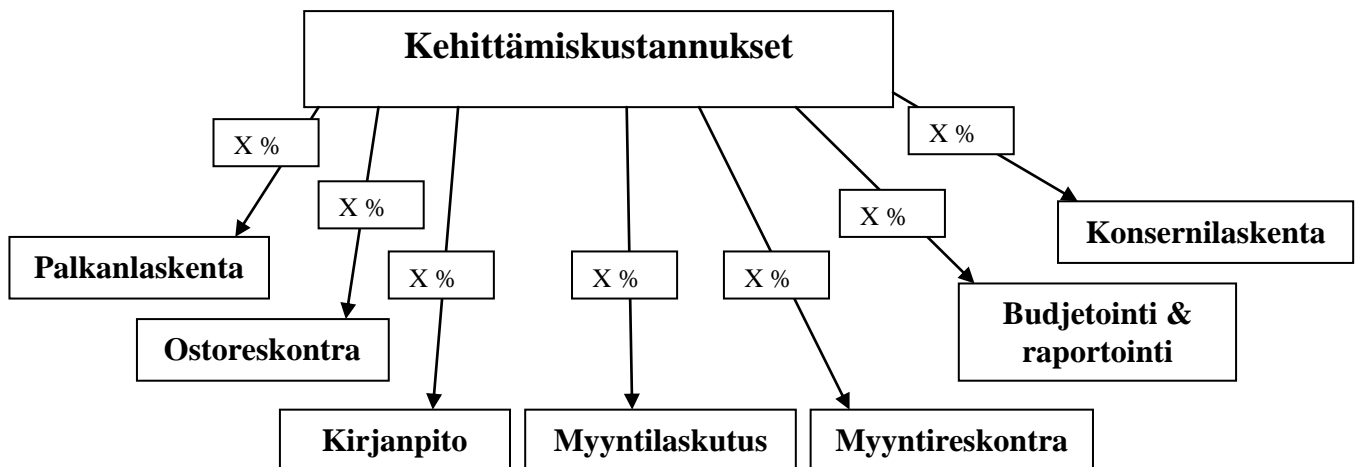
Kuva 10 Yleiskustannusten kohdistus työajan jakauman mukaan.

Taulukko 10 Toimintolaskentamalli yleiskustannusten kohdistamisen jälkeen.

	Palkan-laskenta	Osto-reskontra	Kirjanpito	Myynti-laskutus	Myynti-reskontra	Budjetointi & Raportointi	Konserni-laskenta
Henkilöstökulut							
Taloushallinnon henkilöstökustannukset		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Työtunnit	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Työtuntien % osuus	100 %	X %	X %	X %	X %	X %	X %
Palkkahallinnon henkilöstökustannukset	XXX						
Ohjelmistokulut	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Hallinnon kustannukset	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Asiakaspalvelun kustannukset	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Yleiskustannukset	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX

Kuvassa 10 selkeytetään yleiskustannusten kohdistamista palvelutuotteisiin kuluneen työajan mukaan. Prosentiosuudet kuvaavat kyseisiin palvelutuotteisiin käytetyn ajan osuuden osaston kokonaistyöajasta. Taulukko 10 havainnollistaa puolestaan sitä, että miltä kehitetty toimintolaskentamalli näyttää yleiskustannusten kohdistamisen jälkeen.

Yleiskustannusten jälkeen vuorossa oli kehittämiskulujen käsittely. Virallisesti Seutukeskus luokittelee itsensä voittoa tavoittelemattomaksi yritykseksi, mutta toiminnan kehittäminen vaatii tietyn suuruisen tuoton omakustannearvon päälle. Tämä voitto-osuus on yhtä kuin kehittämiskustannukset Seutukeskuksella. Seutukeskuksessa oli jo määritelty palvelutuote-kohtaiset osuudet valmiiksi. Seutukeskuksella käytettiin heiltä saatujen tietojen mukaan kulujen vyörytystekniikkaa. Toimeksiantaja halusi työssä käyttävän näitä palvelutuote-kohtaisia osuuksia. Työssä saatiin käyttöön kokonaiskehittämiskustannukset ja Seutukeskuksen laskemat prosentuaaliset osuudet eri palvelutuotteille. Näitä prosentuaalisia osuuksia käyttämällä kohdistettiin kehittämiskustannukset palvelutuotteille.



Kuva 11 Kehittämiskustannusten kohdistaminen Seutukeskuksen määrittelemien ajurien mukaan.

Taulukko 11 Toimintolaskentamalli kehittämiskustannuksien kohdistamisen jälkeen.

	Palkan-laskenta	Osto-reskontra	Kirjanpito	Myynti-laskutus	Myynti-reskontra	Budjetointi & Raportointi	Konsemi-laskenta
Henkilöstökulut							
Taloushallinnon henkilöstökustannukset		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Työtunnit	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Työtuntien % osuus	100 %	X %	X %	X %	X %	X %	X %
Palkkahallinnon henkilöstökustannukset	XXX						
Ohjelmistokulut	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Hallinnon kustannukset	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Asiakaspalvelun kustannukset	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Yleiskustannukset	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Kehittäminen	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX

Kuvassa 11 selkeytetään kehittämiskulujen kohdistamista palvelutuotteille. Ajurit, eli prosenttiosuudet, ovat Seutukeskuksen määrittelemät osuudet, minkä mukaan haluttiin kehittämiskustannukset kohdistettavan. Taulukko 11 puolestaan esittelee toimintolaskentamallin kehittämiskulujen kohdistamisen jälkeen. Tässä vaiheessa laskentamalliin on lisätty kaikki eri kulut, mitä talous- ja palkkahallinnossa palvelutuotteille voidaan kohdistaa.

Kehittämiskulujen jälkeen työssä selvitettiin volyymit, millä eri palvelutuotteita tuotetaan. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että selvitetään esimerkiksi, että kuinka monta palkkalaskelmaa, tai myyntilaskua mitattavana ajanjaksona on käsitelty. Volyymin avulla saadaan selvitettyä kustannukset ja hinta yhtä tuotettua palvelutuotetta kohden. Tämä tapahtuu, kun jaetaan palvelutuotteen kokonaiskustannukset volyymilla. Työhön lisätään kehittämiskustannusrivin jälkeen volyymi- ja kokonaiskustannusrivit, sekä yksikköhintarivi

Taulukko 12 Lopullinen toimintolaskentataulukko.

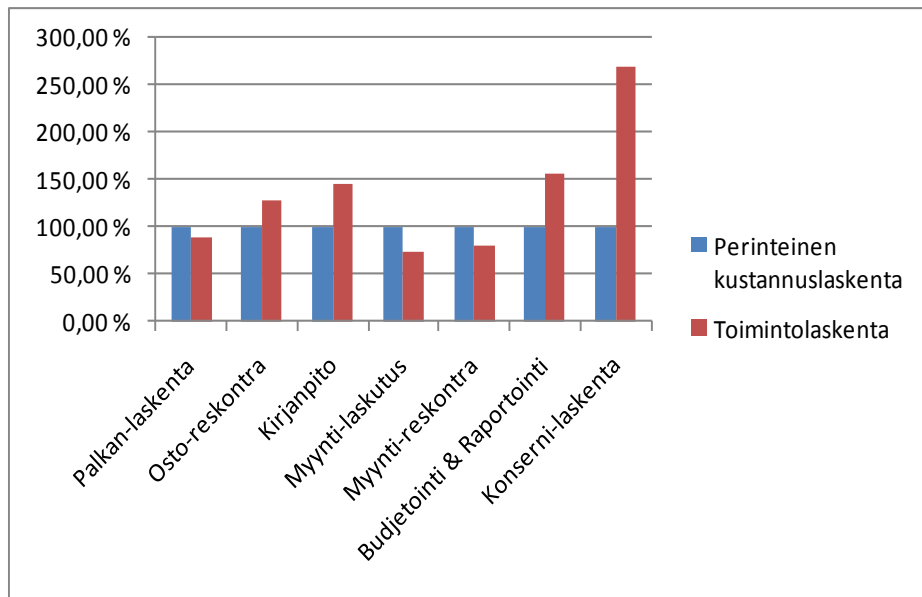
	Palkan-laskenta	Osto-reskontra	Kirjanpito	Myynti-laskutus	Myynti-reskontra	Budjetointi & Raportointi	Konsemi-laskenta
Henkilöstökulut							
Taloushallinnon henkilöstökustannukset		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Työtunnit	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Työtuntien % osuus	100 %	X %	X %	X %	X %	X %	X %
Palkkahallinnon henkilöstökustannukset	XXX						
Ohjelmistokulut	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Hallinnon kustannukset	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Asiakaspalvelun kustannukset	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Yleiskustannukset	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Kehittäminen	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Volyymi	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Kokonaiskustannukset	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Yksikköhinta	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX

Taulukko 12 kuvaa lopullista työssä kehitettyä toimintolaskentamallia. Oikein tehtyjen kustannusten kohdistamisten jälkeen mallissa voidaan laskea tuotekohtaiset kokonaiskustannukset. Nämä lasketaan laskemalla yhteen henkilöstökulut, ohjelmistokulut, hallinnon kustannukset, asiakaspalvelun kustannukset, yleiskustannukset, sekä kehittämiskustannukset palvelutuotteittain. Kokonaiskustannuksissa on otettu jo huomioon kehitykseen tarvittava voitto, joten yhden tuotteen hinta saadaan jakamalla kokonaiskustannukset kyseisen tuotteen volyymillä.

4.3 Valmiin toimintolaskentamallin esittely

Toimintolaskentamallin avulla lasketut yksikköhinnat täsmäsivät hyvin Seutukeskuksen aiemmalla laskentamallilla laskettujen hintojen kanssa. Suurimmat hintaerot ilmenivät budjetoinnin ja raportoinnin-, sekä konsernilaskennan palvelutuotteissa uuden ja vanhan laskentamallin välillä. Yhtenä syynä on se, että nämä kaksi palvelutuotetta ovat Seutukeskuksen hintavimmat palvelutuotteet, mistä johtuen pienet erot perinteisen kustannuslaskennan ja toimintolaskennan välillä saattavat muuttaa näiden yksikköhintoja merkittävästi. Konsernilaskennan osalta syynä on osittain myös se, että konsernilaskenta ei ole aiemmin ollut erillinen palvelutuote. Kun konsernilaskenta eroteltiin omaksi palvelutuotteekseen, sille annettiin vain arviolta laskettu hinta. Lisäksi luotettiin siihen, että muut palvelutuotteet kattavat myös konsernilaskennan mahdollisesti liian pienen hinnan. Toimintolaskentamallin myötä konsernilaskennan palvelutuotteelle kohdistettiin sille todella kuuluvat kustannukset, mikä muutti kyseisen palvelutuotteen hintaa.

Palvelutuotteiden yksikköhinnat muuttuivat seuraavasti, kun verrataan toimintolaskennalla saatuja hintoja aiempiin perinteisen kustannuslaskennan hintoihin: palkanlaskennan yksikköhinta laski 10,34 %, ostoreskontoran yksikköhinta nousi 27,50 %, kirjanpidon hinta nousi 44,34 %, myyntilaskutuksen hinta laski 27,18 %, myyntireskontrassa hinta laski 19,21 %, budjetoinnin & raportoinnin palvelutuotteella hinta nousi 56,51 % ja konsernilaskennassa hinta nousi 168,33 %. Vaikka yksikköhinnat muuttuivatkin aiempiin nähden, pidettiin uutta toimintolaskentamallia silti luotettavampana, kuin aiempaa laskentamallia. Työn teoriaosiossa on kerrottu, kuinka perinteinen kustannuslaskenta saattaa vääristää hintoja. Lisäksi toimintolaskenta on kehitetty alun perin juuri oikeiden yksikkökustannusten selvitystä varten. Seuraava kuvaaja havainnollistaa vielä yksikköhintojen muutosta palvelutuotteittain.



Kuva 12 Hintaerot perinteisen- ja toimintolaskentamallin välillä.

Lopullisesta toimintolaskentamallista on jätetty kohdistamisvälivaiheet pois, koska kohdistukset ja laskenta tehdään valmiiden syöttöpohjien avulla. Syöttöpohjat esitellään seuraavana asiana työssä. Käytännössä syöttöpohjien käyttö tarkoittaa sitä, että valmiiseen toimintolaskentataulukoon ei tehdä merkintöjä lainkaan. Syöttöpohjiin täytetään pyydetty luvut ja malli laskee automaattisesti palvelutuotekohtaiset kokonaiskustannukset ja yksikköhinnat. Ainoastaan henkilöstökustannusten kohdalla on selkeytetty taulukon toimintaa näyttämällä siihen liittyvät välivaiheet ylimääräisinä riveinä.

Henkilöstökulut lasketaan käyttäen apuna henkilöstökulut syöttöpohjaa. Syöttöpohjaan täytetään talous- ja palkkahallinnon kokonaishenkilöstökustannukset, sekä työajat palvelutuotteittain. Tämän jälkeen syöttöpohja laskee prosentuaalisen osuuden työajoista, eli kuinka paljon kokonaistyöajasta kuluu mihinkin palvelutuotteeseen. Tämän jälkeen toimintolaskentamalli laskee henkilöstökulut palvelutuotteittain kertomalla kokonaishenkilöstökustannukset palvelutuotekohtaisella työajan prosenttiosuudella. Tiivistetysti voidaan sanoa, että malli laskee palvelutuotekohtaiset henkilöstökulut, kun syöttöpohjaan täytetään edellä mainitut kokonaishenkilöstökustannukset talous ja palkkahallinnon osalta, sekä palvelutuotekohtaiset työajat. Seuraavassa kuvassa on havainnollistettu henkilöstökulut syöttöpohjaa.

Henkilöstökulut		
Kokonaishenkilöstökulut:		
Palkkahallinto	XXX	
Taloushallinto	XXX	
Palkkahallinto		
Työtunnit:		Työajan %-osuus
Palkanlaskenta	XXX	100 %
Taloushallinto		
Työtunnit:		
Ostoreskontra	XXX	X %
Kirjanpito	XXX	X %
Myyntilaskutus	XXX	X %
Myyntireskontra	XXX	X %
Budjetointi & raportointi	XXX	X %
Konsernilaskenta	XXX	X %

Kuva 13 Henkilöstökulujen syöttöpohja.

Ohjelmistokulut on puolestaan jaoteltu jo palvelutuotteittain Seutukeskusten toimesta, joten ne voidaan syöttää suoraan palvelutuotekohtaiseen ohjelmistokulut syöttöpohjaan. Laskentamalli poimii ne suoraan syöttöpohjasta. Seuraava kuva havainnollistaa ohjelmistokulut- syöttöpohjaa.

Ohjelmistokulut/palvelutuote	
Palkanlaskenta	XXX
Ostoreskontra	XXX
Kirjanpito	XXX
Myyntilaskutus	XXX
Myyntireskontra	XXX
Budjetointi & raportointi	XXX
Konsernilaskenta	XXX

Kuva 14 Ohjelmistokulut- syöttöpohja.

Hallinnon kustannukset lasketaan käyttäen apuna henkilöstön lukumäärä ja hallinnon kulut- syöttöpohjia. Henkilöstön lukumäärä syöttöpohjaan täydennetään eri osastoilla ja eri palvelutuotteiden parissa työskentelevän henkilöstön määrät. Tämän jälkeen syöttöpohja laskee, että kuinka monta prosenttia kokonaishenkilöstöstä työskentelee eri palvelutuotteiden parissa. Hallinnon kulut syöttöpohjaan täydennetään kokonaishallinnon kulut ja

tarvittaessa, kuukausitason hallinnon kulut. Tämän jälkeen toimintolaskentamalli laskee automaattisesti palvelutuotekohtaiset hallinnon kulut kertomalla hallinnon kulut palvelutuotteen prosentuaalisella työntekijöiden osuudella. Seuraavat kuvat havainnollistavat hallinnon kulut ja henkilöstön lukumäärä- syöttöpohjia.

Hallinnon kulut	
Kok.	/kk
XXX	XXX

Kuva 15 Hallinnon kulut syöttöpohja.

Henkilöstön lukumäärä			
		%-osuus koko henkilöstöstä	%-osuus talous-/palkkahallinnosta
Taloushallinto	XXX	X %	X %
Palkkahallinto	XXX	X %	X %
Muu henkilöstö	XXX	X %	
Henkilöstö yht.	XXX	100,0 %	100,0 %
Taloushallinto+palkkahallinto yhteensä			XXX
Henkilömäärät/palvelutuote			
ostolaskut	XXX	X %	
kirjanpito	XXX	X %	
myyntilaskut	XXX	X %	
myyntireskontra	XXX	X %	
konserni	XXX	X %	
taloussuunnittelu	XXX	X %	

Kuva 16 Henkilöstönlukumäärä syöttöpohja.

Asiakaspalvelun palvelutuotekohtaisia kustannuksia laskettaessa käytetään apuna asiakaspalvelun kokonaiskulut syöttöpohjaa, sekä tikettienmäärä-syöttöpohjaa. Asiakaspalvelun kokonaiskulut syöttöpohjaan syötetään asiakaspalvelun kokonaiskustannukset ja jaetaan ne tarvittaessa kuukausitasolle. Tikit- pohjaan syötetään tuotekohtaiset palvelutikettienmäärät. Esimerkiksi kuinka monta kirjanpidon tikkettä on käsitelty. Tämän jälkeen tikettienmäärä syöttöpohja laskee jokaisen palvelutuotteentikettien prosentuaalisen osuuden kokonaistikettien määrästä. Lopulta toimintolaskentamalli laskee palvelutuotekohtaiset asiakaspalvelun kustannukset kertomalla asiakaspalvelun kokonaiskulut tikettien palvelutuotekohtaisilla prosentiosuuksilla. Seuraavat kuvat havainnollistavat asiakaspalvelun kokonaiskulut syöttöpohjaa, sekä tikettien määrä syöttöpohjaa.

Asiakaspalvelun kokonaiskulut	
Kok.	/kk
XXX	XXX

Kuva 17 Asiakaspalvelun kokonaiskulut.

Tiketit 1.X - 19.X.20XX		
	kpl	%-osuus kaikista tiketeistä
Palkkahallinto	XXX	X %
Kirjanpito	XXX	X %
Ostoreskontra	XXX	X %
Myyntilaskutus	XXX	X %
Myyntireskontra	XXX	X %
Budjetointi & raportointi	XXX	X %
Konsernilaskenta	XXX	X %
Asiakaspalvelu	XXX	X %
Hankinta	XXX	X %
ICT	XXX	X %
Puhelinvaihte	XXX	X %
Muut palvelut	XXX	X %
Yhteensä	XXX	100 %

Kuva 18 Tiketit syöttöpohja.

Palvelutuotekohtaisia yleiskustannuksia laskettaessa käytetään apuna talous- ja palkkahallinnon yleiskustannus syöttöpohjia, sekä henkilöstökulut syöttöpohjaa. Henkilöstökulut syöttöpohjaa käytettiin jo aiemmin henkilöstökustannuksia laskettaessa, joten sen toimintaa ei selitetä enää uudelleen tässä kohdassa. Lyhyesti sanottuna henkilöstökulut syöttöpohjalla saatiin selville, että kuinka suuri osa kokonaistyöajasta kuluu eri palvelutuotteille. Palkka- ja taloushallinnon syöttöpohjiin syötetään näiden osastojen kokonaisyleiskustannukset ja jaetaan ne tarvittaessa kuukausitasolle. Tämän jälkeen toimintolaskentamalli laskee palvelutuotekohtaiset yleiskustannukset kertomalla palkka-, tai taloushallinnon yleiskustannukset palvelutuotteeseen kuluvaan työajan prosenttiosuudella. Palkkahallinnon yleiskustannukset pohjaa käytetään palkanlaskennan yleiskustannusten selvittämiseen ja taloushallinnon yleiskustannukset pohjaa käytetään muiden palvelutuotteiden yleiskustannusten selvittämiseen. Seuraavat kuvat havainnollistavat talous- ja palkkahallinnon yleiskustannukset laskentapohjia.

Palkkahallinnon yleiskustannukset	
Kok.	/kk
XXX	XXX

Kuva 19 Palkkahallinnon yleiskustannukset syöttöpohja.

Taloushallinnon kulut+Titania yhteensä (yleiskustannukset)	
Kok.	/kk
XXX	XXX

Kuva 20 Taloushallinnon yleiskustannukset syöttöpohja.

Kehittämiskuluille oli määritelty Seutukeskuksella valmiit kohdistamisprosentit. Tuotekohtaisten kehittämiskustannusten laskemiseen käytetään apuna kehittämiskulujen vyörytysperuste syöttöpohjaa. Kyseiseen pohjaan merkitään kokonaiskehityskulut ja Seutukeskuksen määrittelemät kohdistusprosentit. Näiden avulla toimintolaskentamalli laskee automaattisesti palvelutuotekohtaiset kehittämiskustannukset. Tämä tapahtuu kertomalla kokonaiskehittämiskustannukset Seutukeskuksen palvelutuotteille määrittelemillä prosenttiosuuksilla. Seuraava kuva havainnollistaa kehittämiskulujen syöttöpohjaa.

Kehittämiskulujen vyörytysperuste:		
Palkanlaskenta	X %	
Ostolaskut	X %	
Kirjanpito	X %	
Myyntilaskutus	X %	
Myyntireskontra	X %	
Taloussuunnittelu	X %	
Konserni	X %	
	100 %	
Kehittämiskulut	XXX	

Kuva 21 Kehittämiskulujen vyörytysperuste syöttöpohja.

Palvelutuotteiden volyymirivi täytetään volyymi per palvelutuote syöttöpohjan avulla. Kyseiseen taulukkoon syötetään laskentakauden volyymitiedot, mistä toimintolaskentamalli poimii ne oikeiden palvelutuotteiden kohdalle. Volyymien avulla on tarkoitus laskea palvelutuotteiden yksikköhinnat, eli yhteen palvelutuotteeseen kohdistetut kustannukset lasketaan yhteen ja jaetaan kyseisen palvelutuotteen volyymillä. Seuraava kuva havainnollistaa volyymi/ palvelutuote syöttöpohjaa.

Volyymit/palvelutuote		
PALVELUTUOTE	VOLYIMI	TIETOJÄRJESTELMÄ
	KPL / VUOSI	
KIRJANPITO	XXX	Raindance + Rondo
OSTORESKONTRA	XXX	Rondo + Raindance
MYYNTELASKUTUS	XXX	Pro eLaskutus
MYYNTIRESKONTRA	XXX	Raindance + Pro eLaskutus
TALOUSSUUNNITTELU & RAPORT	XXX	Business Planning
KONSERNILASKENTA	XXX	Group Consolidation
PALKANLASKENTA	XXX	Populus
OSAAMISEN HALLINTA	XXX	Populus

Kuva 22 Volyymi/palvelutuote syöttöpohja

5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA JATKOTUTKIMUSMAHDOLLISUUDET

Tässä osiossa käsitellään vastauksia työlle asetetuille tutkimusongelmille ja pohditaan, että olisiko työhön mahdollista liittää jatkotutkimuksia. Tutkimusongelmien ratkaisuja pohditaan työssä esiintyvien tietojen avulla ja jatkotutkimuksia pohditaan työn aikana ja työstä syntyneiden ideoiden valossa.

5.1 Johtopäätökset

Ensimmäinen tutkimusongelma työssä on seuraava: Soveltuuko toimintolaskentamalli Seutukeskus Oy Hämeen palvelutuotekohtaisten kustannusten ja palvelutuotteiden yksikköhintojen selvittämiseen? Toimintolaskentaa voidaan soveltaa hyvin Seutukeskuksen palvelutuotekohtaisten kokonaiskustannusten ja yksikköhintojen selvittämiseen. Toimintolaskenta kehitettiin alun perin perinteisen kustannuslaskennan rinnalle yksikkökustannusten tarkempaa selvitystä varten. Koska Seutukeskuksessa on sovellettu aiemmin perinteistä kustannuslaskentaa, on hyvä tarkistaa palvelutuotteiden hinnoittelun oikeellisuus toimintolaskennan avulla. Toimintolaskentamalli täyttää myös Seutukeskuksen asettamat kriteerit työlle. Näitä kriteereitä olivat helppokäyttöisyys, selkeä kustannusrakenteen selviäminen ja oikeiden palvelutuotekohtaisten hintojen selviäminen.

Toisena tutkimusongelmana oli seuraava: Miksi toimintolaskentamalli soveltuu Seutukeskus Oy Hämeen kustannuslaskentamalliksi perinteistä kustannuslaskentaa paremmin? Edellisen tutkimusongelman ratkaisussa käy jo ilmi, että toimintolaskenta kehitettiin alun perin yksikkökustannusten selvittämiseen, mikä on työssä yhtenä päämääränä. Lisäksi perinteinen kustannuslaskenta ei välttämättä pysty huomioimaan ja kohdistamaan kaikkia syntyviin kustannuksiin liittyviä tekijöitä tarpeeksi tarkasti, tai oikeudenmukaisesti, mikä saattaa aiheuttaa vääristymiä yksikkökustannuksissa ja sitä kautta hinnoittelussa. Vääristymät käyvät työssä ilmi yksikköhintojen erona vanhan ja uuden kustannuslaskennan välillä.

Seuraava tekijä, mikä teki toimintalaskentamallista paremman vaihtoehdon, kuin perinteinen kustannuslaskenta olivat helppokäyttöisyys ja selkeys. Kehitettyä toimintolaskentamallia käytettäessä ei tarvitse täyttää, kuin yhteen taulukkoon liittyviin syöttöpohjiin pyydetty tiedot. Tämän jälkeen malli laskee automaattisesti palvelutuotekohtaiset kokonaiskustannukset, sekä yksikköhinnat tuotteille. Kustannusten kohdistamiseen käytettävät ajurit on määritelty taulukkoon valmiiksi. Ainoastaan kohdistamismäärät muuttuvat syötettyjen lukujen mukaan. Näiden ominaisuuksien ansiosta välttyään monilta välivaiheilta palvelutuotekohtaisessa kustannuslaskennassa ja hinnoittelussa, koska taulukko tekee välivaiheet käyttäjän puolesta.

Viimeinen syy toimintolaskennan valintaan oli sama seikka, mikä käy ilmi edellisen tutkimusongelman ratkaisusta. Seutukeskuksella on jo aiemmin laskettu palvelutuotekohtaisia kustannuksia ja hintoja perinteisen kustannuslaskennan avulla. Nyt kaivattiin kuitenkin uutta laskentamallia, jolla

voidaan tarkistaa edellä mainittuja kustannuksia ja hintoja. Lisäksi uuden mallin avulla on helppo seurata Seutukeskuksen kustannusrakennetta.

Viimeinen tutkimusongelma työssä on: Millainen toimintolaskentamalli soveltuu Seutukeskus Oy Hämeen käyttöön? Tärkeimpänä asiana mallin kehityksessä oli oikeiden ajurien valinta jokaisen kustannusryhmän kohdalla. Esimerkiksi henkilöstökustannuksissa ajurina käytettiin palvelutuotteisiin käytettyä työaika palvelutuotteiden volyymien sijasta. Väärien ajurien valinta olisi voinut vääristää lopullista tulosta. Tuloksella tarkoitetaan tässä tapauksessa palvelutuotekohtaisia kustannuksia ja hintoja. Valmiissa mallissa on kohdistettu palvelutuotteille eri ajureilla henkilöstökulut, ohjelmistokulut, hallinnon kustannukset, asiakaspalvelun kustannukset, yleiskustannukset, sekä kehittämislisä. Kun lasketaan edellä mainitut kustannukset yhteen, saadaan palvelutuotteen kokonaiskustannukset tarvittavan voiton kera. Kehittämislisän pois jättämällä, saadaan pelkät kokonaiskustannukset. Yksikköhinta palvelutuotteelle saadaan, kun kokonaiskustannukset ja kehittämislisä lasketaan yhteen ja jaetaan kyseisen palvelutuotteen volyymilla. Valmis toimintolaskentamalli löytyy 4.2 kappaleen lopusta, sekä liitteistä. Liitteinä ovat myös mallin kanssa käytetyt syöttöpohjat.

5.2 Jatkotutkimusmahdollisuudet

Työn aikana ilmeni joitain jatkotutkimusmahdollisuuksia. Nykyisen mallin kustannusten jakauman muutosta voitaisiin tutkia, jos mukaan tulisi uusi palvelutuote nykyisen seitsemän lisäksi. Lisäksi voitaisiin kehittää asiakaskohtainen kustannuslaskentamalli ja uuden asiakkaan malli. Käytännössä näistä malleista näkisi, miten asiakaskohtaiset kustannukset muuttuisivat, jos nykyisten asiakkaiden lisäksi tulisi uusia asiakkaita. Lisäksi voitaisiin selvittää ennakoon, että millaiset kustannukset uudelle asiakkaalle kohdistuisivat. Asiakaskohtaisessa kustannuslaskennassa voitaisiin myös selvittää, että kuinka hinnoittelu eroaisi erikokoisten yritysten välillä.

LÄHTEET

Alhola, K. 2008. Toimintolaskenta Perusteet ja käytäntö. Helsinki: WSOY.

Hatinen, L. & Tarkka, S. 2007. Toimintolaskennan käyttö tuottavuuden mittaamisessa. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Tuotantotalous. Kandidaatintyö.

Jyrkiö, E. & Riistama, V. 2006. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. Helsinki: WSOY.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita.

Palveluesittely. n.d. Seutukeskus Oy Häme. Viitattu 20.7.2010.
<http://www.seutukeskus.fi/portal/palvelut/>

Yhtiön esittely. n.d. Seutukeskus Oy Häme. Viitattu 20.7.2010.
http://www.seutukeskus.fi/portal/yhtion_esittely/

LOPULLINEN TOIMINTOLASKENTAMALLI

	Palkan-laskenta	Osto-reskontra	Kirjanpito	Myynti-laskutus	Myynti-reskontra	Budjetointi & Raportointi	Konserni-laskenta
Henkilöstökulut							
Taloushallinnon henkilöstökustannukset		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Työtunnit	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Työtuntien % osuus	100 %	X %	X %	X %	X %	X %	X %
Palkkahallinnon henkilöstökustannukset	XXX						
Ohjelmistokulut	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Hallinnon kustannukset	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Asiakaspalvelun kustannukset	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Yleiskustannukset	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Kehittäminen	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Volyymi	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Kokonaiskustannukset	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Yksikköhinta	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX

SYÖTTÖPOHJA HENKILÖSTÖKULUJEN LASKEMISEKSI

Henkilöstökulut		
Kokonaishenkilöstökulut:		
Palkkahallinto	XXX	
Taloushallinto	XXX	
Palkkahallinto		
Työtunnit:		Työajan %-osuus
Palkanlaskenta	XXX	100 %
Taloushallinto		
Työtunnit:		
Ostoreskontra	XXX	X %
Kirjanpito	XXX	X %
Myyntilaskutus	XXX	X %
Myyntireskontra	XXX	X %
Budjetointi & raportointi	XXX	X %
Konsernilaskenta	XXX	X %

OHJELMISTOKULUJEN KOHDISTUS-SYÖTTÖPOHJA

Ohjelmistokulut/palvelutuote	
Palkanlaskenta	XXX
Ostoreskontra	XXX
Kirjanpito	XXX
Myyntilaskutus	XXX
Myyntireskontra	XXX
Budjetointi &raportointi	XXX
Konsernilaskenta	XXX

HALLINNON KULUT JA HENKILÖSTÖN JAKAUMA SYÖTTÖPOHJAT
HALLINNON KUSTANNUSTEN LASKEMISEKSI

Hallinnon kulut	
Kok.	/kk
XXX	XXX

Henkilöstön lukumäärä				
		%-osuus koko henkilöstöstä	%-osuus talous-/palkkahallinnosta	
Taloushallinto	XXX	X %	X %	
Palkkahallinto	XXX	X %	X %	
Muu henkilöstö	XXX	X %		
Henkilöstö yht.	XXX	100,0 %	100,0 %	
Taloushallinto+palkkahallinto yhteensä			XXX	
Henkilömäärät/palvelutuote				
ostolaskut	XXX	X %		
kirjanpito	XXX	X %		
myyntilaskut	XXX	X %		
myyntireskontra	XXX	X %		
konserni	XXX	X %		
taloussuunnittelu	XXX	X %		

ASIAKASPALVELUN KOKONAISKUSTANNUKSET JA
PALVELUTUOTEKOHTAISET TIKETTIEN MÄÄRÄT ASIAKASPALVELUN
KUSTANNUSTEN KOHDISTAMISEKSI

Asiakaspalvelun kokonaiskulut	
Kok.	/kk
XXX	XXX

Tiketit 1.X - 19.X.20XX		
	kpl	%-osuus kaikista tiketeistä
Palkkahallinto	XXX	X %
Kirjanpito	XXX	X %
Ostoreskontra	XXX	X %
Myyntilaskutus	XXX	X %
Myyntireskontra	XXX	X %
Budjetointi & raportointi	XXX	X %
Konsernilaskenta	XXX	X %
Asiakaspalvelu	XXX	X %
Hankinta	XXX	X %
ICT	XXX	X %
Puhelinvaihte	XXX	X %
Muut palvelut	XXX	X %
Yhteensä	XXX	100 %

TALOUS- JA PALKKAHALLINNON
KOKONAISYLEISKUSTANNUSSYÖTTÖPOHJAT YLEISKUSTANNUSTEN
KOHDISTAMISTA VARTEN

Palkkahallinnon yleiskustannukset	
Kok.	/kk
XXX	XXX

Taloushallinnon kulut+Titania yhteensä (yleiskustannukset)	
Kok.	/kk
XXX	XXX

SYÖTTÖPOHJA KEHITTÄMISKULUJEN KOHDISTUKSEEN

Kehittämiskulujen vyörytysperuste:		
Palkanlaskenta	X %	
Ostolaskut	X %	
Kirjanpito	X %	
Myyntilaskutus	X %	
Myyntireskontra	X %	
Taloussuunnittelu	X %	
Konserni	X %	
	100 %	
Kehittämiskulut	XXX	

SYÖTTÖ POHJA VOLYYMEILLE YKSIKKÖHINTOJEN LASKEMISEKSI

Volyymit/palvelutuote		
PALVELUTUOTE	VOLYYMI	TIETOJÄRJESTELMÄ
	KPL / VUOSI	
KIRJANPITO	XXX	Raindance + Rondo
OSTORESKONTRA	XXX	Rondo + Raindance
MYYNTELASKUTUS	XXX	Pro eLaskutus
MYYNTIRESKONTRA	XXX	Raindance + Pro eLaskutus
TALOUSSUUNNITTELU & RAPOI	XXX	Business Planning
KONSERNILASKENTA	XXX	Group Consolidation
PALKANLASKENTA	XXX	Populus
OSAAMISEN HALLINTA	XXX	Populus